



**KARŞILIKLI ANLAŞMA PROSEDÜRÜNE  
DAYALI  
PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI  
HANDE ŞEN KUTLU  
(YÜKSEK LİSANS TEZİ)  
ESKİŞEHİR, 2018**

**KARŞILIKLI ANLAŞMA PROSEDÜRÜNE DAYALI  
PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI**

**Hande ŞEN KUTLU**

**T. C.**

**Eskişehir Osmangazi Üniversitesi**

**Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**Maliye Anabilim Dalı**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Eskişehir**

**2018**



**KARŞILIKLI ANLAŞMA PROSEDÜRÜNE DAYALI  
PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI**

**Hande ŞEN KUTLU**

**T. C.**

**Eskişehir Osmangazi Üniversitesi**

**Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**Maliye Anabilim Dalı**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Eskişehir**

**2018**

T.C.  
ESKİŞEHİR OSMANGAZİ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTİSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Hande ŞEN KUTLU tarafından hazırlanan Karşılıklı Anlaşma Prosedürüne Dayalı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları başlıklı bu çalışma 19/10/2018 tarihinde Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinin ilgili maddesi uyarınca yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak, jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalında Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan .....  
Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA

Üye .....  
Prof. Dr. Emrah FERHATOĞLU  
(Danışman)

Üye .....  
Doç. Dr. Canatay HACIKOYLÜ

ONAY

.../.../2018

Prof. Dr. Mesut ERŞAN

Enstitü Müdürü

.. /.. / 2018

## **ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ**

Bu tezin/projenin Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Yönergesi hükümlerine göre hazırlandığını; bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmanın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Eskişehir Osmangazi Üniversitesi tarafından kullanılan bilimsel intihal tespit programıyla taranmasını kabul ettiğimi ve hiçbir şekilde intihal içermediğini beyan ederim. Yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması halinde ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara razı olduğumu bildiririm.

**Hande ŞEN KUTLU**

## ÖZET

### KARŞILIKLI ANLAŞMA PROSEDÜRÜNE DAYALI PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI

**ŞEN KUTLU, Hande**

**Yüksek Lisans- 2018**

**Maliye Anabilim Dalı**

**Danışman:** Prof. Dr. Emrah FERHATOĞLU

Ülkelerin sahip oldukları vergilendirme yetkileri diğer ülke düzenlemeleri ile uyum sağlayamadığı durumda yeni birtakım düzenlemeler getirilmesi gerekmektedir. Türk vergi sistemine dahil edilen transfer fiyatlandırması düzenlemeleri de bu konulardan birisidir.

Çok uluslu işletmeler, ülkeler arası yaptıkları mal ve hizmet transferleriyle kârlarını maksimum düzeye çıkarmak istemektedir. Bu amaçlar doğrultusunda çok uluslu işletmeler, transfer fiyatlandırması yöntemlerini kullanarak, uluslararası yasalar ve yatırım yaptıkları ülkelerin yasaları çerçevesinde kendilerine maksimum faydayı getirecek faaliyetler yapmaya yönelmekte, ülkeler arasında kâr transferi yaparak kazançlarını arttırmayı hedeflemektedir.

Transfer fiyatlandırması düzenlemeleri kapsamında ele alınan peşin fiyatlandırma anlaşmaları, ülkeler arasında yaşanan ve vergi sistemi uyumsuzluğundan kaynaklanan çifte vergilendirme sorunlarını ortadan kaldırmak, vergi idareleri ve mükelleflere yararlı sonuçlar doğurabilmesi açısından uygulamalar arasında standardizasyonun sağlanabilmesi amacıyla yapılmaktadır.

Bu çalışmada transfer fiyatlandırması uygulamaları dahilinde, peşin fiyatlandırma anlaşmaları konusu incelenecek olup özellikle karşılıklı anlaşma usulüne dayalı peşin fiyatlandırma anlaşmaları üzerinde durulacaktır.

## **ABSTRACT**

### **THE ADVANCE PRICING AGREEMENTS BASED ON MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE**

**ŞEN KUTLU, Hande**

**Master- 2018**

**Public Finance**

Advisor: Prof. Dr. Emrah FERHATOĞLU

The new taxation rules can be developed when the country's own power of taxation are not consistent with the other country's. For example transfer pricing which is incorporated with Turkish taxation system.

Multinational corporations want to maximize their profits through the transfer of goods and services between countries. In line with these objectives, multinational corporations lead activities to do which brings maximum benefit to them through the transfer pricing within the framework of international laws and the laws of the countries where they invest. Moreover, multinational corporations aim to increase their earnings by transferring profit between the countries.



Advance Pricing Agreement within the context of transfer pricing ensures following advantages, first of all it helps solving double taxation problem, secondly it brings standardization between tax administrations and taxpayers, etc.

The purpose of this study is to investigate advance pricing agreements, especially mutual agreement procedure.



## İÇİNDEKİLER

ÖZET .....	i
ABSTRACT.....	ii
TABLolar LİSTESİ.....	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	xiii
KISALTMALAR .....	xiv
GRAFİKLER.....	xv
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### TRANSFER FİYATLANDIRMASININ GENEL ESASLARI

1.1 TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAVRAMI .....	3
1.2. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ ÖNEMİ.....	5
1.3. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ AMAÇLARI.....	6
1.3.1. Transfer Fiyatlandırmasının Uluslararası Amaçları.....	7
1.3.2. Transfer Fiyatlandırmasının İşletme Yönetimi İle İlgili Amaçları .....	8
1.3.3. Transfer Fiyatlandırmasının Vergilendirme ile ilgili Amaçları .....	8
1.4. TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMASI .....	10
1.5. ULUSLARARASI TRANSFER FİYATLANDIRMASININ ÜLKELERE ETKİLERİ.....	12
1.5.1. Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması.....	12
1.5.2. Vergileme Alanı ve Kapasitesinin Azalması.....	12
1.5.3. Ülkelerde Kaynak Oluşumu ve Tahsisinin Etkilenmesi.....	13
1.5.4. Kaynak Çıkışına Yol Açması.....	13
1.5.5. Ödemeler Dengesini Olumsuz Etkilemesi .....	14

1.6. TRANSFER FİYATLAMASI İLE İLGİLİ ULUSLARARASI DÜZENLEMELER.....	15
1.6.1. Transfer Fiyatlandırması İle İlgili OECD Düzenlemeleri.....	15
1.6.1.1. Emsallere Uygunluk Esası .....	19
1.6.1.2. Emsallere Uygunluk Prensiplerini Uygulamayan Yöntemler: Global Dağıtım Formülü.....	19
1.6.1.3. OECD Rehberindeki Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri.....	20
1.6.1.3.1. Karşılaştırılabilir Kontrol Dışı Fiyat Yöntemi .....	21
1.6.1.3.2. Maliyet Artı Yöntemi.....	22
1.6.1.3.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi .....	23
1.6.1.3.4. Kar Bölüşüm Yöntemi .....	23
1.6.1.3.5. İşlemsel Net Marj Yöntemi.....	24
1.6.1.4. Transfer Fiyatlandırması Yöntemlerinin Seçimine Etki Eden Faktörler .....	25
1.6.2. Transfer Fiyatlandırması ile İlgili Avrupa Birliği Düzenlemeleri .....	27
1.6.3. Diğer Bazı Ülkelerde Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri .....	29
1.6.3.1. ABD’de Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri.....	29
1.6.3.2. Almanya’da Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri.....	31
1.6.3.3. Avustralya’da Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri.....	32
1.6.3.4. Brezilya’da Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri.....	32
1.6.3.5. Çin’de Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri.....	33
1.6.3.6. Fransa’da Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri.....	33
1.6.3.7. İngiltere’de Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri.....	34
1.6.3.8. İrlanda’da Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri.....	36
1.6.3.9. Kanada’da Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri .....	37
1.6.3.10. Kore’de Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri .....	38
1.6.3.11. Japonya’da Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri .....	39
1.6.4. Türk Vergi Sisteminde Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri.....	39
1.6.4.1. Örtülü Kazanç Kavramı ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı .....	41
1.6.4.1.1. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Unsurları .....	42

1.6.4.1.1.1. Objektif Unsur.....	42
1.6.4.1.1.2. Subjektif Unsur.....	43
1.6.4.2. İlişkili Kişi Kavramı.....	43
1.6.4.3. Türk Vergi Sisteminde Emsallere Uygunluk İlkesi .....	45
1.6.4.4. Emsal Fiyat Aralığı .....	48
1.6.4.5. Türk Vergi Sisteminde Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Kullanılan Yöntemler.....	48
1.6.4.6. Türkiye’de Transfer Fiyatlandırması Değerlendirmesi.....	49
1.6.5. Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Ortaya Çıkabilecek Sorunlar ve İdari Yaklaşımlar .....	50
1.6.5.1. Vergi Mevzuatına Uygunluk.....	50
1.6.5.2. Vergi İncelemesi Uygulamaları .....	51
1.6.5.3. İspat Yükü .....	51
1.6.5.4. Karşılıklı Anlaşma Usulü.....	52
1.6.5.5. Eş Zamanlı Vergi İncelemeleri .....	52
1.6.5.6. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları .....	53

## İKİNCİ BÖLÜM

### PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI

2.1. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI TANIMI.....	56
2.2. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARININ KAPSAMI VE UYGULAMA ALANI.....	56
2.3. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARININ YAPILMA NEDENLERİ VE AMAÇLARI .....	58
2.4. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARININ TÜRLERİ.....	58
2.4.1. Tek Taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları.....	59
2.4.2. Çift Taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları.....	59
2.4.3. Çok Taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları .....	60
2.4.4. Genel Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları .....	61
2.3.5. Özel Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları .....	61

2.5. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARININ AVANTAJLARI VE DEZAVANTAJLARI .....	61
2.5.1. Avantajları.....	61
2.5.2. Dezavantajları .....	63
2.6. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARINDA ÜLKE DÜZENLEMELERİ VE UYGULAMALARI .....	64
2.6.1. OECD Rehberinde Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları.....	64
2.6.2. ABD’de Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları .....	66
2.6.3. Avrupa Birliğinde Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları Uygulamaları.....	67
2.6.4. Diğer Bazı Ülkelerde Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları Uygulamaları..	68
2.6.5. Matrah Aşındırma (Base Erosion) ve Kar Aktarımı (Profit Shifting) (BEPS) Aksiyon Planı.....	69
2.6.5.1 BEPS Aksiyon Planı Hakkında Genel Bilgi.....	69
2.6.5.2.BEPS Aksiyon Planına Konu Olan Eylemler.....	70
2.6.5.3. BEPS Aksiyon Planı Konusunda Dünya’daki Gelişmeler.....	73
2.6.6. Türk Vergi Sisteminde Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları.....	75
2.6.6.1. Peşin Fiyatlandırma Anlaşması İçin İdare’ye Başvurabilecek Kişiler.....	76
2.6.6.2. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Ödenecek Harç Tutarı.....	77
2.6.6.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Özellik Arzeden Hususlar.....	77
2.6.6.4. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Hukuki Niteliği.....	78
2.6.6.4.1. Uzlaşma ve Muktezadan Farklı Bir Sözleşme .....	78
2.6.6.4.2. Bağlayıcı Bir Sözleşme .....	79
2.6.6.4.3. Süreli Bir Sözleşme.....	79
2.6.6.5. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Belgelendirme.....	79
2.6.6.6. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Süreç .....	81
2.6.6.7. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Yenilenmesi.....	83
2.6.6.8. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Revizesi ve İptali .....	83
2.6.6.9. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Yıllık Rapor ve İbraz.....	85

2.6.6.10. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Dikkat Edilmesi Gereken Konular.....	85
2.6.6.11. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Kritik Varsayımlar .....	86
2.6.6.11.1. Faaliyetlere İlişkin Kritik Varsayımlar .....	87
2.6.6.11.2. Yasal Kritik Varsayımlar .....	87
2.6.6.11.3. Vergilerle İlgili Kritik Varsayımlar .....	88
2.6.6.11.4. Finansal Kritik Varsayımlar.....	88
2.6.6.11.5. Muhasebeye İlişkin Kritik Varsayımlar.....	88
2.6.6.11.6. İktisadi Kritik Varsayımlar.....	88
2.6.6.12. OECD ve Türkiye’de Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları Uygulamaları.....	89
2.6.6.13. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları Konusunda Güncel Gelişmeler.....	92
2.6.6.13.1. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 3).....	92

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜNE DAYALI PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI

3.1. KARŞILIKLI ANLAŞMA PROSEDÜRÜ (KAU) VE GENEL ÇERÇEVESİ.....	94
3.1.1. KAU’nde Konu .....	97
3.1.1.1. KAU Tarafları .....	97
3.1.1.1.1. Kişi.....	97
3.1.1.1.2. Yetkili Makam.....	97
3.1.1.2. Karşılıklı Anlaşma Türleri .....	98
3.1.1.2.1. Olay Temelinde Karşılıklı Anlaşma .....	98

3.1.1.2.2. Yorum ve Uygulama Bakımından Karşılıklı Anlaşma.....	99
3.1.1.2.3. Anlaşmadaki Boşluklar Bakımından Karşılıklı Anlaşma.....	99
3.1.2. Karşılıklı Anlama Usulü Sürecinin Başlangıcı .....	99
3.1.3. Karşılıklı Anlaşma Usulü Uygulaması ile İlgili Adımlar .....	101
3.1.3.1. İlgili Vergi İdaresine Başvuru Yapılması .....	101
3.1.3.2. İlgili Vergi İdaresinin KAU Talebini Kabul Etmesi.....	102
3.1.3.3. Talepte Bulunma Süresi .....	102
3.1.2.4. KAU Başvurularının Yetkili Vergi İdareleri Tarafından Değerlendirilmesi.....	103
3.2. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARINDA KARŞILIKLI ANLAŞMA PROSEDÜRÜ (MAP APAS).....	104
3.2.1. Tek Taraflı ve Çok Taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Karşılaştırılması.....	104
3.2.2. Karşılıklı Anlaşma Usulüne Dayalı Peşin Fiyatlandırma Anlaşması Talepleri.....	105
3.2.2.1. Ön Görüşmeler.....	106
3.2.2.2. KAU Anlaşma Teklifi.....	106
3.2.2.3. Karşılıklı Anlaşma Usulüne Dayalı PFA Süreci.....	107
3.2.2.4. Karşılıklı Anlaşma Usulüne Dayalı Peşin Fiyat Anlaşmasının İçeriği..	107
3.2.2.5. Karşılaştırılabilir Fiyat Bilgileri.....	109
3.2.2.6. Metodoloji.....	109
3.2.2.7. Anlaşmanın Güvenirliğini Arttırmak Amaçlı Kritik Varsayımlar .....	110
3.2.3. Karşılıklı Anlaşma Usulüne Dayalı PFA'nın Uygulamaya Konulması.....	111
3.2.3.1. Karşılıklı Anlaşma Usulüne Uygun PFA'nın Yürürlüğe Girmesi.....	111
3.2.3.2. Mükellefe Teyit Verilmesi .....	112

3.2.4. Karşılıklı Anlaşma Usulüne Dayalı PFA'nın İzlenmesi.....	112
3.2.4.1. Yıllık Raporlar .....	113
3.2.4.2. Denetim.....	113
3.2.5. Anlaşmada Uygunluğun Sağlanamamasının ya da Ortaya Çıkan Değişimlerin Sonuçları .....	114
3.2.5.1. Bir Karşılıklı Anlaşmaya Dayalı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Feshi .....	115
3.2.5.2. Bir Karşılıklı Anlaşmaya Dayalı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Gözden Geçirilmesi.....	116
3.2.5.3. Bir Karşılıklı Anlaşmaya Dayalı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Yenilenmesi .....	117
3.2.6. Karşılıklı Anlaşma Usulüne Dayalı Peşin Fiyat Anlaşmasının Sonlandırılması.....	117
3.2.6.1. Yetkili Merciler Arasında Koordinasyon.....	117
3.2.6.2. Yetkili Merciler Arasındaki Görüşmelerde Mükellefin Rolü .....	118
3.2.6.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşması Sürecinden Geri Çekilme .....	118
3.2.6.4. Karşılıklı Anlaşma Belgesi .....	119
SONUÇ .....	120
KAYNAKÇA.....	122



## **TABLolar LİSTESİ**

<b>Tablo 1.</b> OECD Transfer Fiyatlandırma Rehberinde Yer Alan Metotlar .....	21
<b>Tablo 2.</b> Bazı Ülkelerin Emsallere Uygunluk Prensibi ve Transfer Fiyatlandırma Metotlar.....	26
<b>Tablo 3.</b> Çeşitli AB Ülkelerinde Transfer Fiyatlandırması.....	35
<b>Tablo 4.</b> Türkiye’de Transfer Fiyatlandırmasının Değerlendirilmesi.....	49
<b>Tablo 5.</b> Peşin Fiyatlandırma Anlaşması Kapsamı.....	57
<b>Tablo 6.</b> Beps Aksiyon Planları.....	71
<b>Tablo 7.</b> Dünyada Transfer Fiyatlandırması ile İlgili BEPS Aksiyon Planlarındaki Gelişmeler.....	73
<b>Tablo 9.</b> 1991-2017 Yılları Arası Uygulaması Başlatılan PFA Sayıları.....	119
<b>Tablo 10.</b> 1991-2017 Yılları Arası Uygulaması Gerçekleşen PFA Sayıları.....	121

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Transfer Fiyatlandırması Uygulaması .....	11
Şekil 2 : İki Taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Temel Yapı.....	60
Şekil 3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşması Süreci .....	82
Şekil 4. KAU (Karşılıklı Anlaşma Usulü).....	100



## **GRAFİKLER LİSTESİ:**

<b>Grafik 1:</b> 2006-2015 Yılları Arasında PFA Uygulamaları.....	90
<b>Grafik 2:</b> 2006-2015 Yılları Arasında Tamamlanan PFA'lar.....	90



## **KISALTMALAR**

**AB (EU):** Avrupa Birliği

**ÇUŞ:** Çok Uluslu Şirketler

**KTF:** Küresel Transfer Fiyatlandırması

**LCITA:** Uluslar arası Vergi Konularının Düzenlenmesi Hakkındaki Kanun

**MAP (KAU):** Mutual Agreement Procedure- Karşılıklı Anlama Usülü

**MAP APA (KAU-PFA):** Karşılıklı Anlaşma Usulüne Dayalı Peşin Fiyatlandırma Anlaşması

**OECD:** Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü

**PFA (APA):** Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları

## GİRİŞ

Transfer fiyatlandırması konusu genellikle ülkeler arasında kar ve para transferlerinin yapılmasındaki güçlükleri aşmak için başvurulan bir yöntem olarak değerlendirilmektedir. Bu yöntem, ülkeler arasındaki farklı vergi uygulamalarına imkan sağlaması dolayısıyla, vergi hukukuna da etkide bulunmaktadır. Ülkeler açısından bakıldığında, her ülke kendi siyasi sınırları içerisinde elde edilen kazançların doğal sonucu olarak vergilerinin kendi hazinelerine ödenmesini istemektedir. Çağımızda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yalnızca ülkeler arası para ve kar transferleri ile sınırlı kalmamakla birlikte yurt içindeki ilişkili kişiler arasında da birtakım vergi sorunlarını oluşturmaktadır. Şirketler transfer fiyatlandırması aracılığıyla ödemeleri gereken vergiyi azaltma veya tamamen ortadan kaldırma gibi işlemleri yapabilmektedir.

Örtülü kazanç veya örtülü sermaye olarak kazancın yüksek vergi oranlarına sahip olan ülkelere, düşük vergi oranlarına sahip olan ülkelere aktarılması durumu transfer fiyatlandırması manüvülasyonlarını yansıtmaktadır.

Küresel ekonomide uluslararası vergi etkileşimi artarken, ülkeler vergi gelirlerinin olumsuz yönde etkilenmesine karşın önlemler almak zorunda kalmışlardır. Bu nedenle ülkelerin bazıları kendi kurallarını koymuş, bazıları ise üye oldukları uluslararası kuruluşun kriterlerini benimsemişlerdir.

OECD tarafından hazırlanan Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Rehberde vergi idaresi ile mükellefler arasında emsal bedel tespiti konusunda ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların çözümü amaçlı birtakım idari çözüm yolları belirtilmektedir. Söz konusu çözüm yollarından birisi de Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarıdır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, mükelleflere vergi sistemi konusunda belirsizlikleri ortadan kaldırma amaçlı, ilişkili kişiler ile gerçekleştirdikleri işlemlerde öngörülebilirliği arttırabilme imkanı sağlamakla beraber vergi idaresi ile mükellef arasında karşılıklı iş birliği ve güven ortamı yaratmaktadır.

Transfer fiyatlandırması uygulamasında ortaya çıkması muhtemel çifte vergilendirme sorunlarının çözümüne yönelik idari yaklaşım olarak karşımıza çıkan Karşılıklı Anlaşma Usulü (KAU), bir vergi anlaşmasına taraf devletler arasındaki vergi uyumsuzluğunun bu devletlerin yetkili makamlarının karşılıklı görüşmeler sonucunda her iki taraf için de kabul edilebilmesi makul olan ortak bir çözüm arama usulüdür. Söz konusu uygulama özellikle Çift taraflı ve çok taraflı Peşin fiyatlandırma Anlaşmalarında vergi idareleri ile çifte vergilendirme konusunda uyumsuzluk ortaya çıkması durumunda söz konusu uyumsuzluğun çözüm yöntemi olarak karşımıza çıkmakta olup, söz konusu uygulamanın içeriği ve ülkeler açısından değerlendirilmesi tezimizin konusunu oluşturmaktadır.

Karşılıklı Anlaşma Usulüne Dayalı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları ve Ülke Düzenlemeleri başlıklı çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde transfer fiyatlandırması konusuna değinilecek olup, transfer fiyatlandırması tanımı, kapsamı, amacı gibi kavramsal açıklamaları yapılacaktır. Ayrıca transfer fiyatlandırmasının ülke uygulamaları irdelenecek olup, özellikle ABD, OECD ve Türkiye uygulamaları üzerinde durulacaktır.

İkinci bölümde Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları kavramı açıklanacak olup, peşin fiyatlandırma anlaşmalarının OECD, AB, ABD ve çeşitli ülkelerdeki uygulamalarına değinilecektir.

Üçüncü ve son bölümümüzde Karşılıklı Anlaşma Usulü'nün kavramı üzerinde durularak uygulama süreçleri açıklanacaktır. Karşılıklı Anlaşma Usulüne Dayalı olarak gerçekleştirilen Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları ayrıntılı olarak incelenecek olup, ülkeler açısından uygulamaları üzerinde durulacaktır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### TRANSFER FİYATLANDIRMASININ GENEL ESASLARI

Günümüzde işletmeler, küresel rekabet ve gelişen teknoloji karşısında varlıklarını devam ettirmek amacıyla yeniden yapılandırılmaktadırlar. İşletmeler başarılı olabilmek için, maliyetleri düşürmeye, verimliliği artırmaya, kaynakları daha iyi kullanmaya ve karlarını maksimize etmek amacıyla ödeyecekleri vergiyi düşürmeye çalışmaktadırlar. Diğer bir ifadeyle işletmeler kendi bölümleri arasında mal ve hizmet alım veya satımında emsal bedellere aykırı olarak fiyat belirlemesi yaptıkları durumda transfer fiyatlandırması manipulasyonuna yol açmaktadırlar.

#### 1.1. TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAVRAMI

Herhangi bir uygulamadaki bir bölümün, aynı uygulamadaki diğer bir bölüme sattığı mal veya hizmetler için oluşturulan bir satış fiyatı, transfer fiyatını yansıtmaktadır (Gray and Ricketts; 1982: 571).

Başka bir tanıma göre, herhangi bir kar merkezleri aracılığıyla üretilen mal veya hizmetlerin, bunları kullanacak diğer sorumluluk birimlerine transfer edilmesi durumunda, uygulanacak fiyat transfer fiyatını yansıtmaktadır. Başka bir deyişle, merkezkaç yönetim<sup>1</sup> anlayışıyla kurulmuş olan bir işletmenin kendi bölümleri içerisindeki alışverişin fiyatlandırılması işlemidir. (Mısırlıoğlu, 2003: 1).

Uluslararası literatürde konusu sıklıkla geçmekte olan transfer fiyatlandırması kavramı, İngilizce “Transfer Pricing” olarak bilinmektedir. Ulusal açıdan incelendiğinde transfer fiyatlandırması, şirketlerin ilişkili olduğu diğer birimine mal ve hizmet sunma işleminde uygulamış olduğu fiyat veya ticari nitelikteki işletmenin

---

<sup>1</sup> Merkezkaç Yönetim; çeşitli yönetim kademelerine ayrılmış bir işletmede, üst yönetim düzeylerinden alt yönetim düzeylerine doğru tüm yönetim birimlerine karar yetkisinin verildiği yönetim tarzıdır (Elitaş ve diğerleri, 2009: 24).

kendi bölümleri içerisinde mal veya hizmetlerin satış işlemlerinde uyguladığı fiyatlamayı belirtmektedir (Kapusuzoğlu, 1998, 55).

Söz konusu bir işletmenin gelir-gider veya kâr bölüşümü açısından ilişkili olduğu, kâr bölüşümü açısından aynı çıkarları gözetmiş olduğu, ana firma veya ona bağlı şirketlerle veya yönetim ve denetimi açısından üstünlük kurabildiği ortaklık, iştirakleri ve şubeleriyle, mal ve hizmet satış işlemlerinde karşılıklı şekilde uygulanan fiyatlandırma transfer fiyatlandırmasını tanımlamaktadır. Söz konusu kavram aynı grup üyesi işletmeler arasında olabileceği gibi, aynı işletmenin farklı birimleri arasında da gerçekleşebilmektedir.

Küreselleşme olgusu ile birlikte transfer fiyatlandırması uluslar arası boyut kazanmış ve birden fazla ülkede faaliyette bulunan bağlı işletmeler arasındaki mal ve hizmet satışlarında gerçekleşen fiyatları ifade edecek biçimde kullanılmaya başlanmıştır. İlişkili şirketlerin kendi aralarında yapmış oldukları işlemler neticesinde oluşan gelir önem arz etmekle birlikte, çok uluslu şirketlerin çoğunluğu gelir üzerinden alınan vergileri ciddi bir maliyet unsuru olarak görmektedir. Küresel Transfer Fiyatlandırması (KTF) çok uluslu şirketler açısından uluslararası bazda ödedikleri verginin kontrolünü sağlamaya yönelik oluşturulan bir yaklaşımdır. KTF'nin odak noktası ilişkili şirketler arasında gerçekleştirilen işlemlerdir. KTF, faaliyet göstermiş olduğu her ülkenin transfer fiyatlandırmasına yönelik yasal düzenlemelerine ve vergilendirme şart ve oranlarına ilişkin bilgileri edinmesi gerekmektedir (Feinschreiber ve Kent, 2001:29).

Çok uluslu şirketlerin iç birimlerinin kendi aralarında uluslararası ticaret işlemleri oluşması durumunda, bağlı işletmelerin aralarında tespit edilmiş olan fiyat transfer fiyatı olarak tanımlanmakta olup, bir uluslararası şirketin kendi bölümleri veya şubeleri arasındaki tespit edilen fiyat ise uluslararası transfer fiyatlandırmasını ifade etmektedir (Yıldız, 2005: 79). Bu çerçevede transfer fiyatlandırması kavramı çok uluslu şirketler ile bir arada anılmakta; aksi belirtilmedikçe birbirleriyle ilişkili bulunan uluslararası işletmelerin aralarında yapmış oldukları ülke hudutlarını aşan mal ve hizmet sunumunda tespit edilen fiyatlama yöntemidir (Saraçoğlu ve Kaya, 2006: 151).



Uluslararası anlamda Transfer fiyatlandırmasını basit bir örnekle açıklayacak olursak;

Firma merkezi Japonya olan Çok Uluslu Şirketin (ÇUŞ) Çin'de bulunan bağlı (yavru) şirketinde üretmiş olduğu Televizyon parçalarını, ABD'de bulunan tali firmasında monte edilip satılması durumunda ilgili malların Çin'den ABD'ye aktarılmasında kullanılan fiyatlar transfer fiyatını yansıtacaktır. Ancak aynı firmanın ABD'deki vergi oranlarının daha yüksek olması sebebiyle transfer fiyatlarını yapay olarak yüksek tutup Çin'de ABD'den daha fazla kazanç beyanda bulunması, böylelikle toplam vergi yükünü azaltmaya çalışması transfer fiyatlarının kötüye kullanım durumunu yaratmaktadır ( Erdel ve Okumuş, 2002: 84).

Transfer fiyatlandırması vergiden kaçınma durumunu yansıtmamakla birlikte transfer fiyatlandırması manupülasyonları vergiden kaçınmaya sebebiyet vermektedir. Transfer fiyatlandırması, bağlı şirketler<sup>2</sup> arasında uygulanan fiyatlandırma sistemi olmakla birlikte söz konusu şirketler arasındaki transferlerde uygulanacak fiyat tespitinin yapılması bir gerekliliktir. Söz konusu sistemin yanıltıcı bir şekilde kullanılmaya çalışılmasının nedeni olarak vergi idareleri uygulamayı takip etmek ve araştırmak durumundadır. Sonuçta şirketlerin kendi aralarında oluşturduğu fiyatta vergi kaçırma amacıyla bir farklılık yaratılması durumunda devlet azımsanmayacak ölçüde gelir kayıpları yaşayabilecektir. Herhangi bir zorunlu unsur olmaksızın fiyatlarda farklılık yaratılması vergi kaçırması kavramını ortaya çıkarmakta bu da vergi yasalarının ihlal edildiğinin göstergesidir (Beylik, 2004: 113).

## 1.2. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ ÖNEMİ

Transfer fiyatlandırması konusunun önemi, transfer fiyatlarında meydana gelen herhangi bir değişiklik dolayısıyla , söz konusu gelirin ve bunun sonucunda oluşacak verginin hangi ülkede tahakkuk edeceğinin belirlenmesinden

---

<sup>2</sup> **Bağımlı Şirket:** İki şirket arasında, şirketlerden birinin OECD Model Vergi Anlaşmasının 9. Maddesinin 1a) ya da 1b) alt-bendinde belirtilen koşulları karşılaması halinde, diğer şirket açısından ilişkili şirket konumunda sayılır.

kaynaklanmaktadır. Çok uluslu şirketlerde kendini daha fazla göstermekte olan söz konusu fiyatlandırmayı kötüye kullanma durumu; kazancın yüksek oranda vergilendirildiği bir ülkeden, düşük oranda vergilendirme yapılan ülkelere doğru kayması gibi durumlarda ortaya çıkmaktadır (Tokay Acar; 2013: 39).

Transfer fiyatlandırmasının önemini oluşturan durumlardan biri de, karların tespitinde transfer fiyatının, her bir birimin ayrı bir kar merkezi oluşturması nedeniyle, büyük bir yere sahip olmasıdır. Söz konusu fiyat, satıcı birimler açısından karı, alıcı birimler açısından ise gideri yansıtmakta olup birim karlarını önemli derecede etkilemektedir. Transfer fiyatının, bağlı şirket ya da kollara bir özerklik getirmekte aynı zamanda şirket içi karar alma ve dışarıya açıklanan finansal raporlarda da rolü artmaktadır. Transfer fiyatlandırmasının öneminin artma nedenleri şu şekilde sıralanabilmektedir (Arslan, 2006: 66-67);

- Merkezileşmeden özerkliğe doğru giden yönetim şekli ve kar amaçlı yönetim kavramının sık kullanımı,
- Uluslararası bazda gerçekleştirilecek ticaret işlemlerinde işletmeler arasındaki transfer işlemlerinin önemi,
- Uluslararası bazda transfer fiyatlandırması uygulamalarının birçok ülkenin vergi idarelerinde izlenmesi,
- İlişkili tarafların işlemleri ve bilgilere olan ihtiyacın artma eğiliminde olmasıdır.

### **1.3. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ AMAÇLARI**

Günümüzde transfer fiyatlandırması uygulamalarının işletmeler açısından birçok sebebi bulunmaktadır. Şirketler açısından en önemli motivasyon vergi olmaktadır. Söz konusu vergi, uluslararası transfer fiyatlandırmasının en önemli amacını oluşturmaktadır. Bunun dışında transfer fiyatlandırmasının stratejik olarak kullanılmasının diğer nedenleri, iç yönetim ve uluslararası amaçlarla ilgilidir (Cravens, 1997: 127)

Transfer fiyatlandırmasının üç genel amacı şu şekilde ifade edilebilir:

- Uluslararası amaçlar,
- İşletme yönetimiyle ilgili amaçlar,
- Vergilendirme ile ilgili amaçlar,

### **1.3.1. Transfer Fiyatlandırmasının Uluslararası Amaçları**

Çok uluslu işletmelerin en önemli amacı küresel ekonomik piyasada rekabet imkanı sağlamasıdır. ÇUŞ'ların transfer fiyatlandırması aracılığıyla karlarını transfer etmelerinin nedenlerinden biri şirketlerin rekabetçi bir piyasa konumunda bulunmalarıdır, Şirketlerin karlarının yüksek açıklanması, diğer rakip ÇUŞ'ları da o ülkede yatırımlarının değerlendirilmesi hususunda yönlendirme yapmakta ve olası rekabet riskinden kaçınmak için karlar düşük beyan edilip aradaki fark daha değişik yöntemler ile (satılan hammadde, lisans ücretleri fiyatlarının olduğundan yüksek gösterilmesi vb) bağlı işletmeden ana firmaya transferi sağlanmaktadır (Arıkan ve Öz, Mart 2007: 89).

Transfer fiyatlandırması uygulaması, düşük maliyetli ve farklılaştırılmış bir uygulama geliştirilerek söz konusu rekabet ortamının yaratılmasına imkan tanıyabilmektedir. Örneğin çokuluslu şirketler grubu tespitini yaptığı düşük tutarlı bir transfer fiyatlandırması ile ilişkili bulunduğu işletmeyi veya şubesi için piyasada yer edinmesine olanak tanıyabilir, Küresel çıkar doğrultusunda piyasada yer edinilmesi kolaylaştırılabilir veya fiyatlandırmada indirim yapılmasına izin verilebilir (Işık, 2005: 36).

İşletmeler uluslararası işlemlerde karşılaşmış oldukları 'gümrük vergileri, kotalar, döviz kuru, ambargolar' gibi engellerin aşılması amacıyla transfer fiyatlandırmasından faydalanmaya çalışmaktadır. Bu şekilde transfer fiyatlandırması, engelleri kaldırabilmek ve geliri ülkelerin kendi aralarında kaydırılmasını sağlama veya döviz kurlarında oluşabilecek dalgalanma dolayısıyla olumsuz şekilde etkilenmelerini engelleyebilmek amaçlı kullanılabilir (Tokay Acar, 2013: 53).

Transfer fiyatlandırması ile işletmeler fonları paranın değerinin düşük olduğu ülkedeki birimlerinden paranın değeri yüksek olduğu ülkelerde bulunan birimlerine

aktarabilmektedir. Sabit kur sisteminin uygulandığı dönemlerde bu şekilde büyük kazançlar sağlanmıştır (Günaydın, 1998: 240).

### **1.3.2. Transfer Fiyatlandırmasının İşletme Yönetimi İle İlgili Amaçları**

İşletme ve bölüm yöneticileri, alacakları kararlar doğrultusunda uygunluk sağlayabilmeleri için transfer fiyatlandırması uygulamasını kullanabilmektedir.

Transfer fiyatlandırma sisteminin uygulanması ile ilgili işletme yönetimi açısından amaçları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür (Ak, 2009: 17);

- İşletme açısından kaynakların transfer işlemlerinde kontrol noktası oluşturmak,
- Bölümlerin performansını değerlemek,
- Bölüm performanslarını karşılaştırmak,
- Bölümlerin kârlılığını maksimize etmek amaçlı olarak bölüm yöneticilerini teşvik etmek,
- Farklı ülkelerde faaliyette bulunan işletmeler için vergi yükünü minimum düzeye çekebilmektir.

İşletmeler karlarını maksimize etmek amacıyla maliyetlerini düşürmeye, verimliliklerini arttırmaya çalışmaktadır. Daha kısa sürede daha az kaynakla kar elde etmek isterler. Bunu yaparken de merkezi yönetim anlayışı yerine merkezkaç yönetim anlayışını benimsemektedirler.

### **1.3.3. Transfer Fiyatlandırmasının Vergilendirme İle İlgili Amaçları**

Dünyada uygulamalarına bakıldığında ilk uygulamaların ABD’de düzenleme imkanı bulunduğu bilinen transfer fiyatlandırmasının en önemli amacı; küresel açıdan vergi yükümlülüklerinin minimize edilip bu şekilde edinilecek toplam kârın maksimum düzeye çıkarılmasıdır (Kapusuzoğlu, 1999: 57). Bu şekilde mal ve hizmet transferlerinde uygulanacak fiyatlar belirlenirken, karın vergi oranı düşük olan ülkede toplanması hedeflenip, işletmenin ödeyeceği toplam vergi azalmaktadır.

Vergi sonrası şirket karının maksimum düzeye çıkarılabilmesi adına transfer fiyatlandırması vergi oranı yüksek ülkelerden vergi oranı düşük olan ülkelere kar transferinde bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır (Yıldırım, Balcı ve Kiraz: 2008, 4-5).

Transfer fiyatlandırmasının en önemli amaçları vergileme ile ilgili amaçlardır. Çok uluslu şirketler kar maksimizasyonunu hedeflerken, küresel vergi yüklerini minimize etmek istemektedirler. Bu amaca yönelik olarak her bir ülkenin birbirinden farklı vergi mevzuatları bu imkânı çok uluslu şirketlere sunmaktadır. Çok uluslu şirketler de vergi mevzuatlarının farklılaşmasından fırsat yaratarak transfer fiyatlarını manupüle etmek suretiyle kötüye kullanabilmektedirler.

Birden fazla devletin aktif bir şekilde vergilendirme ile ilgili yetkisini kullanması durumunda, bu sorunun uluslar arası boyutunun çözümlenmesi çok zordur, transfer fiyatlandırması problemlerinin aynı vergilendirme yetkisi altındaki bağlı işletmeler arasında da görülmekte olup, bu durumda transfer fiyatlandırmasının idarece tekrar ayarlanması ve bir diğer devlette de karşı düzeltmenin<sup>3</sup> yapılmasını gerekli kılmaktadır. Ancak diğer ülke karşı düzeltme uygulamasını uygun görmüyorsa bu şekilde ÇUŞ grubu karın ilgili kısmıyla kısıtlı olmak üzere iki kez vergilendirilme riskiyle karşı karşıya kalmaktadır. Bu şekilde ortaya çıkma olasılığı bulunan çifte vergilendirme riskinin en aza indirilmesi, ülkeler arası işlemler için uygulanma imkanı sağlanabilecek transfer fiyatlandırmasının belirlenmesi konusunda ortak bir çıkar yaratılması gereklidir (Yaltı, 1996: 108).

Transfer fiyatlandırması ile ulaşılmak istenen vergi yükünü azaltma yollarını aşağıdaki gibi belirtilmektedir (Günaydın, 1999: 169):

- Vergi oranı yüksek olan ülkeler için, ilişkili bulunan şirketlerden yüksek fiyatla alış ve düşük fiyatla satış işlemlerinin yapılması ve vergi oranı düşük olan ülkelerde ise tersi uygulama yöntemiyle daha az tutarda vergi ödenmesi,

---

<sup>3</sup> **Karşı Düzeltme:** İki farklı ülkenin vergi otoriteleri arasındaki kâr paylaşımının tutarlı bir biçimde gerçekleşmesini sağlamak üzere; ikinci ülkede faaliyet gösteren ilişkili işletmenin vergi yükümlülükleri üzerinde, bu ülkedeki vergi idaresi tarafından, birinci ülkenin vergi idaresinin yapmış olduğu ilk düzeltmeye karşılık teşkil edecek biçimde uygulanan düzeltme işlemi ifade etmektedir. (OECD, 2010: 27).

- Dışarıya ödenecek olan 'kar payı, patent, know-how ve marka hakkı' karşılığı stopaj vergisi alınması durumunda yapılacak ödemelerde dışarıdan alınan malların fiyatına yansıtılarak yurtdışına aktarılması yöntemiyle daha az tutarda stopaj ödenmesinin sağlanması,

- Vergi oranı yüksek olan ülkelerdeki firma tarafından ilişkili bulunduğu diğer şirketlere uygulanması gereken hizmet, gayri maddi haklar vb. karşılığındaki tutarların ya düşük gösterilmesi ya da hiç gösterilmemesi yöntemiyle vergilerin azaltılması,

- Yurt dışından ithal edilmiş olan mallar için transfer fiyatlandırmasının düşük gösterilmesiyle gümrük vergileri ve katma değer vergisinin daha az tutarda ödenmesi,

- Kar transferlerine, döviz ve kurlara konulan kısıtlamaların korunması amacıyla transfer fiyatları değiştirilmesi ve bu şekilde daha az tutarda vergi ödenmesi,

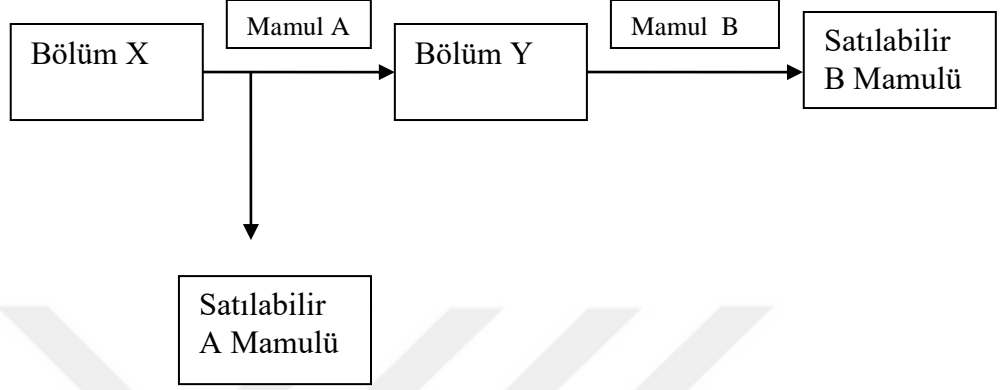
- ÇUŞ' un merkezinde yapılan ve bağlı şirketlerin yararlandığı hizmet bedelleri söz konusu bağlı şirketlere paylaşılırken, vergi oranı yüksek olan ülkelerde bağlı şirketlerin payı artırılıp vergi oranı düşük olan ülkelerde paylarının azaltılması yöntemiyle daha az kar ve böylece daha az vergi ödenmesi.

#### **1.4. TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMASI**

Transfer fiyatlandırmasının işleyişinde merkezkaç yönetim büyük önem arz etmektedir. Merkezkaç yönetim, çeşitli yönetim basamaklarına göre katagorilenmiş bir işletmede üst yönetim basamaklarından alt yönetim basamaklarına doğru tüm yönetim birimlerine karar verme yetkisinin sunulmuş olduğu yönetim biçimidir. Merkezkaç yönetim anlayışını benimseyen işletmeler için verdiği kararların sorumluluklarını üstlenmek kaydıyla yöneticiler karar verme yetkisini kullanmaktadır (Özkanlı, 2003: 107).

Aşağıdaki şekilde merkezkaç yönetimiyle transfer fiyatlandırması uygulaması açıklanmaya çalışılmıştır

### Şekil 1: Transfer Fiyatlandırması Uygulaması



**Kaynak:** Arıkan, Zeynep ve Öz, Ersan (Mart 2007), Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Önleme Faaliyetleri, Mali Pusula Dergisi, sayı 27 Syf, 87.

Şekil 1 den anlaşılacağı üzere X üretim kısmında üretilmiş olan A mamulü Y üretim kısmına hammadde olarak aktarılıp üretilmesi ile birlikte, Y kısmında üretilmese de satılabilme olasılığı bulunmaktadır. Y kısmında üretim işlemleri yapılmakta olan A mamulünden B mamulü üretilip aynı zamanda satılmaktadır.

Merkezkaç yönetim anlayışıyla X ve Y bölümlerinin (veya bölüm yöneticilerinin) başarısı büyük ölçüde A mamulünün fiyatına (transfer fiyatına) dayanmaktadır. A mamulü, X bölümü için gelir sağlayan bir çıktı, Y bölümü için maliyet unsuru olarak bir girdiyi ifade etmektedir. A mamulünün fiyatının belirlenmesinde, başarısını arttırabilmek için X bölümü yöneticisi, A mamulünün fiyatının olabildiğince yüksek Y bölümü yöneticisi de olabildiğince düşük olmasını isteyecektir (Arıkan ve Öz, Mart 2007: 87).

## **1.5. ULUSLARARASI TRANSFER FİYATLANDIRMASININ ÜLKELERE ETKİSİ**

Uluslararası transfer fiyatı uygulaması, ülkeleri hem ekonomi hem de finansal açıdan etkileyebilmektedir. Söz konusu etki genellikle olumsuz olmakla birlikte aşağıdaki şekilde sınıflandırılmaktadır.

### **1.5.1. Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması**

Uluslararası transfer fiyatlandırması uygulamaları dolayısıyla ülkeler vergilendirme yetkileri açısından kısıtlamaya girmekte ve olumsuz bir şekilde etkilenmektedir. Transfer fiyatlandırması sebebiyle vergilendirme alanında egemenliğinin kısıtlandığını düşüncesine giren ülkeler hem ekonomik hem de siyasi açıdan kaos yaşayabilmektedir. Öyle ki transfer fiyatlandırması uygulamaları ile ABD, Kanada, İngiltere, Fransa, Japonya ve Çin gibi ülkeler arasında geçmişte çeşitli anlaşmazlıklar yaşanmıştır (Yıldız, 2005: 83-84).

### **1.5.2. Vergileme Alanı ve Kapasitesinin Azalması**

Uluslararası şirketlerin sermayeleri ve teknolojik yapıları sayesinde mal ve hizmetlerin daha düşük maliyetle üretilmesini, daha yeni ve daha kaliteli ürünler sunulmasını sağlamaktadır. Birçok sektörde yerli sermaye uluslararası şirketler ile rekabet edebilecek düzeyde olmadığı için uluslararası şirket diledikleri şekilde fiyat tespiti yapabilmektedir. Küreselleşme ile birlikte gelişmekte olan ülkelerin çoğunda dış ticaret serbestleşmiş ve bunun sonucu ithalat hızlı bir şekilde artış göstererek yerli sermaye tarafından üretilen mal ve hizmete yönelik talepte daralma meydana gelmiş ve ulusal işletmeler varlıklarını sürdürebilme amacına yönelmiştir. Söz konusu uygulamada teknoloji yeniliklerine uyum sağlayabilen, sermaye varlıklarını olduğundan daha güçlü konuma getirebilen şirketler başarılı olurken, bunu sağlayamayanlar piyasa üzerinden çekilmek durumunda kalmaktadır. Uluslararası şirketler satın alma birleşme veya kendi kurdukları şirketler sayesinde piyasalarda hakimiyet kurmaya başlamışlardır. Küreselleşmenin etkisiyle ülkenin vergileme alanı ve kapasite durumu yerli şirketlerden çok ülkede faaliyetlerini sürdüren yabancı



şirketlere bağlıdır. Yabancı şirketler, faaliyet göstermiş oldukları ülkelerde elde etmiş oldukları gelirlere bağlı olarak oluşan kârları ülkelerine transferini gerçekleştirmektedir. Bu durumun doğal sonucu olarak oluşan kâr bu yerli ülkelerde değil de kârların transferlerinin gerçekleştirildiği dış ülkeler nezdinde vergilendirme konusu yapılmaktadır (Uyanık, 2001: 72).

### **1.5.3. Ülkelerde Kaynak Oluşumu ve Tahsisinin Etkilenmesi**

Şirketlerin vergi ödemelerini azaltmak gayesiyle transfer fiyatlandırması uygulamalarına olanak vermeleri, ülkeler açısından kaynak oluşmasını ve tahsisini de etki altında bırakmaktadır. Şirketler, ilişkili şirketi olan finans kuruluşlarını vergi yükünün daha az olan ülkelerde oluşturmaktadırlar. Şirketlerin bu şekildeki davranışı buldukları ülkede kaynak tahsisinde olumsuz yönde etkiye sebebiyet vermektedir. Bu sebeple çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlarını oluşturması ve uygulamaya koymaları, gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler (GOÜ) arasındaki ilişkiler açısından sorun teşkil etmektedir. Özellikle küreselleşmeyle beraber ÇUŞ'ların, mal ve hizmetler açısından transfer fiyatlamalarının belirlenme aşamasında ulusal piyasaların durumunu göz önünde bulundurmamaları, gelişmiş ülkelerin transfer fiyatlandırmalarını, GOÜ'lerin kaynaklarını kullanmaları açısından aracı olarak görüldüğü varsayımına sebebiyet vermektedir (Moussavı, 1997: 887).

### **1.5.4. Kaynak Çıkışına Yol Açması**

Kaynak giriş ve çıkışları transfer fiyatlandırması uygulamaları konusunda özellikle GOÜ'lerde önemli düzeyde etkiye sahiptir. Bunun sebebi olarak GOÜ'ler, gelişmiş ülkeler ile aralarındaki kalkınma düzeyindeki farkı minimum düzeye indirmek için yeni yatırım planları oluşturması ve sanayi alanının geliştirilmesine ihtiyaç duyulması gösterilebilmektedir. Söz konusu durum GOÜ'leri dünya ticareti konusunda etkisi bulunan ülkeler ve bunların çok uluslu şirketlerine bağlı kıldırılmaktadır. Gelişmiş ülkeler genel anlamda piyasalarda transfer fiyatlandırmasının geniş uygulama alanı sebebiyle karşılaşacakları zayıadları, sahip oldukları ÇUŞ'lar sayesinde bu olumsuzluğu karşılama imkanı varken, GOÜ'ler

yeterince ÇUŞ'a sahip olmamaları dolayısıyla transfer fiyatlarından dolayı karşılaşacakları zararı karşılama olanağı bulunmamaktadır. Transfer fiyatlandırmasını uygulamaları açısından, ÇUŞ'lerin dış kaynak ihtiyacı bulunan GOÜ'lere, kaynak sağlamaları bir kenara çoğu zaman bu ülkelerden gelişmiş ülkelere doğru kaynak çıkışına sebebiyet vermektedir. Bu sebeple ÇUŞ'lar, doğrudan veya dolaylı olarak getirmiş oldukları sermayeden daha fazla tutarda kâr transferi yapmaları durumunda, GOÜ'lerin milli gelirlerini olumsuz yönde etkilemekle birlikte, vergi ziyana sebebiyet vermektedir. (Yıldız, 2005: 85).

### **1.5.5. Ödemeler Dengesini Olumsuz Etkilemesi**

ÇUŞ'lar uygulamadaki transfer fiyatlandırması sistemlerinin, farklı ülkelerde farklı talepler neticesinde meydana gelen pazar fiyatlamalarına müdahalede bulunmaktadırlar. Gelişmekte olan ülkelerin, gelişmiş ülkelere ekonomik açıdan bağımlı olmaları, söz konusu ülkelerin uluslar arası transfer fiyatlandırması sebebiyle zarara uğramalarına neden yaratmaktadır. Söz konusu uygulamaların gelişmekte olan ülkeler açısından ödemeler dengesinin olumsuz yönde etkilenmesini ve ödemeler dengesinde devamlı açık oluşmasına sebebiyet vermektedir (Çelik,2000: 110).

Günümüzde bir çok ÇUŞ, transfer fiyatlandırması uygulamalarını kötüye kullanma şekliyle kendi grupları içerisinde alış-satış işlemlerinde piyasada oluşan fiyatı uygulamayıp, söz konusu işlemler için piyasada olması gereken fiyattan daha yüksek veya daha düşük fiyatlama yapmaktadır. Söz konusu uygulama temelinde yatan sebep, ÇUŞ'lerin vergi yükümlülüklerinin azalmasını sağlamaktır. Bu da daha az tutarlarda vergilendirme yapıp daha fazla kar elde edebilmelerini sağlamaktır. Burada dikkat edilmesi gereken durum birçok ülkenin söz konusu fiyatlandırma politikasına ilişkin denetim mekanizmalarının geliştirilerek, transfer fiyatlandırmasının sebep oldukları olumsuzlukları telafi etme yoluna gitmesidir (Günaydın, 1999: 174).

## **1.6. TRANSFER FİYATLANDIRMASI İLE İLGİLİ ULUSLARARASI DÜZENLEMELER**

Uluslararası iş platformunda yaşanan değişimler çeşitli ülkelerin ve ekonomi konusunda oluşturulan birlik teşkilatlarının transfer fiyatlandırması konusu ile ilgili girişimlerde bulunmasını gerekli kılmıştır.

Uluslararası faaliyetlerin artmasıyla birlikte, başta sermaye olmak üzere ekonomik etkenlerin basit bir şekilde yer değiştirebilmesi, söz konusu alanda uluslararası düzenlemeler için çalışmalara başlanmasını gerekli kılmıştır. Gerçeğe aykırı transfer fiyatı sorunuyla karşı karşıya kalan düzenleyici kurumlar gerçeğe uygun transfer fiyatı belirlenebilmesi adına çalışmalar yapmıştır. Çok uluslu şirketlerin vergiden kaçınma yoluna gitmeleri, vergi idarelerinin geniş kapsamlı kurallar koymalarına neden olmuştur. Bu kurallar genellikle transfer fiyatlandırmasına yöneliktir (Yardımcıoğlu ve diğerleri, 2007: 55-56).

Çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırması uygulamaları, yabancı sermaye desteğine gereksinimi olan gelişmekte olan ülkelerin kaynak dağılımı, vergi sistemi, ödemeler dengesi gibi etkenler dolayısıyla ülke ekonomisi üzerinde olumsuz etkiye sebebiyet vermektedir. Bu etkilere maruz kalınmaması için transfer fiyatlandırması manipulasyonları ile ilgili yasal düzenlemelerin gerçekleştirilmesi ve etkin bir transfer fiyatlandırması sisteminin oluşturulması gerekir (Pazarçeviren ve Aygen, 2005: 95).

### **1.6.1. Transfer Fiyatlandırması ile İlgili OECD Düzenlemeleri**

Transfer fiyatlandırmasına yönelik temel nitelikte düzenlemeleri, OECD belirlemektedir. ABD kendi geliştirmiş olduğu sistemi kullanmakla birlikte, bunun dışında gelişmiş sayılabilecek ülkelerin bir çoğunluğu OECD tarafından hazırlanan ve devamlı olarak gözden geçirilip revize edilen, OECD transfer fiyatlandırması standartlarını benimsemektedir. ABD sistemi de bir takım farklılıklarına rağmen, OECD standartlarıyla oldukça uyumludur (Aktaş, 2004; 107).

OECD transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak çeşitli tarihlerde ve çok sayıda rapor ve rehber yayımlamıştır.

OECD'nin transfer fiyatlandırması konusunda çalışmalarına ilk olarak, 1977 yılında gerçekleştirdiği ‘‘OECD Gelir ve Servet Vergisi Anlaşması Modeli’ (OECD Model Vergi Anlaşması)’ ile başlamıştır. Bu anlaşmanın 9 (1) maddesinde ‘‘Bağlı iki işletme arasındaki ticari ve mali ilişkilerde oluşan veya oluşturulan koşullar, bağımsız işletmeler arasında oluşması gereken koşullardan farklılaştığı takdirde olması gereken fakat bu koşullar nedeniyle oluşmayan kar, o işletmenin karına eklenir ve vergilendirilebilir’’ hükmüne yer verilmiştir (OECD, 2009: 12).

Aynı anlaşmanın 5. maddesi ise teşkilatın amaçlarına ulaşılabilmesi için;

- Aksi kararlaştırılmadığı müddetçe üye ülkeleri bağlayıcı kararlar alabileceği,
- Üyelere tavsiyelerde bulunabileceği,
- Üyelerle, üyeler haricindeki ülkelerle veya uluslararası organizasyonlarla sözleşmeler yapılabileceği, hükümlerine yer vermiştir. Böylece üye ülkeler teşkilatın aksi öngörülmediği takdirde verilen kararların kendilerini bağlayacağını peşinen kabul ve taahhüt etmişlerdir.

Transfer fiyatlandırması konusunda OECD tarafından yapılan diğer bir çalışma da 1979 yılında yayımlanan ve OECD Mali İşler Komitesi (Committee on Fiscal Affairs) tarafından hazırlanan, bütün ülkeler tarafından kullanılabilecek ilk uluslararası rehberdir. Komite daha sonra 1984 yılında ‘‘Vergilendirmeye İlişkin Üç Husus’’ (Three Taxation Issues) ve 1987 yılında ‘‘Örtülü Sermaye’’ (Thin capitalizaion) olmak üzere, transfer fiyatlandırması bağlamında özellikli konularda iki rapor daha yayınlamıştır. 1995 yılında, 1979 yılında yayınlanan rehber ‘‘ÇUŞ’ lar Ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi’’ (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration) adıyla yeniden basılmıştır. Söz konusu rehber 1996 yılında gayri maddi haklar ile ilgili düzenlemeler ve 1997 yılında maliyet paylaşım hakkında uygulamalar ilave edilmesiyle kapsam genişletilmeye çalışılmıştır (OECD, 2009: 14).

OECD Rehberi, transfer fiyatlandırması meselelerine karşılık ve tatminkar çözümler bulmak ve böylelikle çıkabilecek uyuşmazlıkları önlemek yoluyla, OECD’ye bağlı üye ülkelerin ve de üyesi bulunmayan ülkelerin vergi idarelerine ve

çok uluslu işletmelere yardım etmeyi hedeflemektedir. Rehberde, çok uluslu bir işletme grubunun kendi içindeki ticari ve mali ilişkilerinin emsal bedel ilkesine uygunluğunun hangi yöntemlerle değerlendirilebileceği açıklanmaktadır (Yaltı Soydan, 1996; 108).

OECD'ye üyeliği bulunan ülkeler, yurtiçi transfer fiyatlandırması uygulamaları açısından ve vergi mükelleflerinin de, transfer fiyatlandırmasına yönelik söz konusu uygulamalarının emsallere uygunluğunun vergi mevzuatı açısından değerlendirilmesi konusunda, vergi idarelerinin de vergi inceleme sürecinde emsallere uygunluğun tespiti aşamasında söz konusu rehber referans olarak kullanılması önerilmektedir (OECD, 2007: 15).

OECD'nin Eylül 2014 tarihinde yayımlanan BEPS (Matrah Aşındırma- Kar Aktarımı) 13.Aksiyon planında transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülüklerine ilişkin düzenleme getirmiştir. Bu eyleme ilişkin çalışmalar OECD tarafından yürütülen projenin başlangıcından daha önceye dayanmaktadır. Bu çerçevede konunun Eylem Planı kapsamına dâhil edilmesi uygun görülmüş ve 13 numaralı eylem dâhilinde transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülüklerine ilişkin çalışmaların yapılması planlanmıştır. Bu kapsamda “*Transfer Fiyatlandırmasında Belgelendirme ve Ülke Bazlı Bildirim (Transfer Pricing Documentation and Country by Country Reporting)*” ile ilgili taslak metin 30 Ocak 2014 tarihinde yayımlanmış ve 16 Eylül 2014 tarihinde ise 13 Numaralı Aksiyonun çıktısı olarak “*Transfer Fiyatlandırmasında Belgelendirme ve Ülke Bazlı Bildirime İlişkin Rehber (Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting - Action 13: 2014 Deliverable)*” yayımlanmıştır. Böylece, 13 numaralı eylem kapsamında üç amaç belirlenmiş olup bunlar aşağıdaki gibidir (Erginay ve Biçer, 2015: 61);

- Transfer Fiyatlandırması Risk Analizi: Transfer fiyatlandırmasında belgelendirme konusunda öneme sahip güvenilir bilgilerin tam ve doğru bir şekilde ortaya konması öngörülmektedir.

- Emsallere Uygunluk İlkesi Kapsamında Yapılan Değerlendirmeler: Vergi idareleri ve mükelleflerce mevcut verilerin değerlendirilmesi ve emsallere uygunluk analizinin güvenilir bir şekilde yapılması amaçlanmaktadır.

- Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İncelemeler: Vergi İdareleri, yürütecekleri incelemelerde tam ve doğru bir şekilde gerçekleştirilmiş transfer fiyatlandırması belgelendirmesine ihtiyaç duymaktadır. Rehber’de Vergi İdarelerinin mükellef nezdindeki tüm belgelere makul bir süre içerisinde ulaşmasının önemi vurgulanmıştır.

OECD tarafından 16 Eylül 2014 tarihinde 8 numaralı aksiyon planına ilişkin yeni bir rehber yayımlanmış olup, bu rehber mevcut OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinin ilgili bölümünde değişiklik yapılmasına yöneliktir. Söz konusu rehberde gayri maddi varlıkların tanımları yapılmış olup, fiziki veya finansal varlıklar dışındaki varlıklar olarak tanımlanmıştır. Bu varlıklar, bir şirket tarafından ticari faaliyetlerde kullanılmak üzere kontrol edilebilen veya mülkiyete konu edilen varlıkları ifade etmekte ve bir varlığın gayrimaddi varlık olarak adlandırılabilmesi için bir kişi ya da şirket tarafından mülkiyetinin elde bulundurulabilir veya kontrol edilebilir olması gerekmektedir (Erginay ve Biçer, 2015: 60).

BEPS Aksiyon planlarında transfer fiyatlandırması düzenlemeleri ile ilgili diğer bir plan 31 Ekim 2014’de taslak rapor ile yayınlanan 9 ve 10 numaralı Aksiyon Planlarıdır. Söz konusu planlar OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinin VII. Bölümünün değiştirilmesini öngörmektedir. Burada dikkati çeken en önemli konu ise düşük katma değerli grup içi hizmetlere yönelik açıklamalardır. Taslak raporda, düşük katma değerli grup içi hizmetlerin kapsamı belirlenmiş, söz konusu hizmetler için fayda testinin ne şekilde gerçekleştirileceği açıklanmış ve bu hizmetler nedeniyle ödenecek emsallere uygun bedelin nasıl tespit edileceği ortaya konmuştur (Erginay ve Biçer, 2015: 66).

Genel olarak tüm dünyada OECD’nin yapmış olduğu transfer fiyatlandırmasına ilişkin rehberler bilgi paylaşımı açısından çeşitli ülkelere kullanılmaktadır. OECD de bu rehberleri zaman zaman değişen şartlara uygun olarak

güncellemektedir. Bu konuda OECD'nin hazırlamış olduğu son rehber Temmuz 2017 tarihinde yayımlanmıştır.

#### **1.6.1.1. Emsallere Uygunluk Esası**

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder (GİB, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/Tebliğler/5520/Trans\\_Fiyat\\_Teb1/4.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/Trans_Fiyat_Teb1/4.htm)) (Çevrimiçi)

Bu düzenlemede OECD'nin 'Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde belirtilen tanımlama esas alınmakta olup, şirketlerin ilişkili bulunmadığı veya herhangi bir bağlantısı bulunmadığı kişilerle mal veya hizmet işlemleri yapmış olmaları durumunda oluşan piyasa veya pazar fiyatlamasına ulaşılmaya hedeflenmektedir.

OECD rehberi, ilişkili şirketlerin birbirleri ile aralarındaki transfer fiyatlandırması uygulamasının emsal bedele uygun olmasını önermektedir. Emsal bedel ile belirtilmek istenen, iki grup şirketi arasındaki transfer fiyatının, iki bağımsız şirket arasında işlem yapılmış gibi fiyatların eşit olmasını yansıtmadır (Aktaş, 2004: 81).

#### **1.6.1.2. Global Dağıtım Formülü**

Global dağıtım formülü, emsallere uygunluk ilkesinin alternatif bir yöntemi olarak, ulusal vergilendirme alanında kar seviyelerinin uygunluğunu tespit edilebilmesi amaçlı geliştirilen bir yöntemdir. Söz konusu yöntem yerel vergi alanında uygulanmaya çalışılmış ancak ülkeler arasında uygulama imkanı bulamamıştır (OECD, 2009; 20).

Global dağıtım formülüne göre ÇUŞ grubuna dahil edilen global kar, farklı ülkelerin ilişkili şirketleri arasında önceden belirlenen birtakım formüller ışığında belirtilen esaslara göre dağıtılmaktadır. Söz konusu yöntemde üç ana unsur mevcuttur bunlar (OECD, 2009: 84).

- Vergilendirme konusu birimin tespit edilmesi,
- Küresel kar durumlarının uygun şekilde tespit edilmesi;
- Birimin global karlarının dağıtım aşamasında uygulanacak formülün belirlenmesi. Söz konusu Formül, çoğunlukla gider, varlık, bordro ve satışların bir birleşimine dayanacaktır.

### **1.6.1.3. Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri**

Transfer fiyatlandırması yöntemleri, geleneksel yöntemler ve diğer yöntemler başlıkları altında OECD rehberinin ikinci bölümünde yer almaktadır (OECD, 2009).

Geleneksel yöntemler, OECD tarafından öncelikle uygulanması önerilen, diğer yöntemlere kıyasla daha güvenilir sonuçlar verdiği kabul edilen yöntemlerdir. Ancak bu yöntemlerin kullanılması zorunlu değildir. Emsal bedeli hangi yöntem daha doğru tespit edecekse o yöntemin kullanılması gerekmektedir. Söz konusu geleneksel yöntemler; karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemidir (Doğruyol, 2008: 20).

Belirtilen yöntem uygulandığında emsallere uygun fiyata ulaşma olanağı mümkün olmadığı takdirde mükellef, kendisine uygun olduğunu düşündüğü ve işlemlerin mahiyetini aşmayacak şekilde kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilecektir. Ancak mükellef söz konusu belirlemeyi, belirtilen üç temel yöntemle başvurma imkanının olmaması durumunda gerçekleştirebilecektir (Saraçoğlu ve Kaya, 2006: 155).

Geleneksel işlem yöntemlerinin tek başlarına veya istisnai durumlar dahil hiçbir şekilde uygulanamadıkları varsayımı altında emsallere uygunluk şartlarını sağlayabilme amaçlı diğer yöntemlere başvurulabilmektedir. Burada diğer yöntemler ile belirtilmek istenen, işlemsel kar yöntemleri, ilişkili şirketlerin kendi aralarında belirlemiş oldukları işlemler neticesinde doğan karı incelemektedir. Emsallere uygunluk ilkesini yerine getiren kar yöntemleri, yalnız OECD Rehberinde belirtilen kar bölüşüm yöntemi veya işlemsel net kar marjı yöntemiyle uyuşmakta olanları yansıtmaktadır. Bu şekilde, “karşılaştırılabilir kar yöntemi” veya “değişik maliyet



artı/yeniden satış fiyatı yöntemleri”, söz konusu Rehberde uyum sağladığı yerde kabul edilebilmektedir (OECD, 2009: 67)

OECD Modeli’ndeki yöntemlerin sınıflandırması Tablo 1’de görüldüğü gibidir:

**Tablo 1: OECD Transfer Fiyatlandırma Rehberinde Yer Alan Metotlar**

Geleneksel İşlem Yöntemleri	İşlemsel Kar Yöntemleri
1- Karşılaştırılabilir Kontrol Dışı Fiyat Yöntemi (Comparable Uncontrolled Price Method)	1- Kar Bölüşüm Yöntemi (Profit Split Method)
2- Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi (Resale Price Method)	2- İşlemsel Net Marj Yöntemi (Transactional Net Margin Method)
3- Maliyet Artı Yöntemi ( Cost Plus Method)	

**Kaynak:** YARDIMCIOĞLU, Mahmut; ÖZER, Veli ve DEMİREL, Nuray (2007), Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayınları

#### 1.6.1.3.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

Karşılaştırılabilir Fiyat yöntemi, mükelleflerin uygulayacağı emsallere uygun olan satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yapmış oldukları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesi anlamına gelmektedir (Öz, 2005: 270)

Söz konusu iki fiyat arasında herhangi bir farklılık oluşması durumunda, ilişkili şirketlerin kendi aralarında ticari ve finansal işlemlerinin şartları konusunda emsallere uygun olmadığı ve kontrol edilen işlemde ziyade kontrol edilmeyen işlemde uygulanan fiyatın yerine geçmesi durumu ortaya çıkmaktadır (OECD, 2009: 51).

Karşılaştırılabilir bir fiyat varsa yöntem, en güvenilir ve diğer yöntemlere göre en çok tercih edilen bir yöntemdir. Yöntemin güvenilirliği, karşılaştırmak

amacıyla yapılacak uyumlaştırma veya düzeltmeler ile fiyat bilgilerinin doğruluk derecesine bağlıdır (Çakmak, 2007: 57).

Karşılaştırılabilir nitelikten kasıt, söz konusu işleme konu edilen mal veya hizmetin veya hizmet ile işlemin şartlarının ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde ve aralarında ilişki bulunmayan kişilerin arasındaki işlemlerde benzer nitelikte olmasını ifade etmektedir. Söz konusu işlemler arasında ölçülebilir nitelikte küçük farklılıklar varsa bu farklılıkları düzeltme yoluyla yöntemin uygulanması mümkün olabilmektedir. Ancak, farklılıkların büyük olması ya da farklılıkların tespitinin mümkün olmaması durumuna, yönteminde uygulanma imkanı mümkün olmayacaktır (Saraçoğlu ve Kaya, 2006: 154).

#### **1.6.1.3.2. Maliyet Artı Yöntemi**

Maliyet artı yöntemi, emsale uygun fiyat tespitinde mal veya hizmetler için uygun brüt kar oranı doğrultusunda arttırılmasıyla hesaplanmasıdır. Bu yöntem ile iki bağlı firma arasında yapılan alım-satım işlemlerinde alımı gerçekleştiren işletmenin maliyetine piyasa ortamı göz önünde bulundurularak uygun kar marjı ilave edilmektedir (Saraçoğlu ve Kaya, 2006: 155).

Söz konusu yöntemin en doğru sonucu verdiği durumlar; yarı mamul malların ilişkili kişi konumundaki taraflar arasında alınıp satıldığı veya aralarında anlaşmaları imzaladıkları, uzun vadeli satın alma ve kontrol edilen işlemlerin hizmet tedariki faaliyetinden oluştuğu durumlardır (OECD, 2009: 60).

Örneğin bir kurum ilişkili şirkete bir montaj işini yaptırıyorsa maliyet artı yöntemine göre montaj ile ilgili tüm masraflar üzerine ilişiksiz kurumlar arasındaki kar marjı eklenerek emsal fiyat veya bedele ulaşılmaktadır (Şenyüz, 2007: 57-58).

Bu yöntem, hammadde ve yarı mamul ile üretilen mallara ilişkin olarak özellikle hizmet transferlerinde uygulama şekliyle en etkili fiyat belirleme yöntemi olmaktadır (Güner, 2004: 3).

Maliyet artı yöntemi, maliyetlerin belirlenmesi sürecinde uygulama açısından bazı problemler içermektedir. Bir işletmenin ticari olarak varlığını devam

ettirebilmesi için belirli bir süre içinde kabul etmiş olduğu bütün giderleri ödeyebilmesi gerekmele birlikte söz konusu maliyetlerin, herhangi bir yıl içinde belli bir konuda uygun kârın ne olabileceği konusunda kesinlik verememektedir. (OECD, 2009: 61).

#### **1.6.1.3.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi**

Yeniden satış fiyatı yöntemi, bağlı bir firmadan alınan ürünün, bağlantılı olmadığı bir firmaya yeniden satışında belirlenen fiyatlama ile benzerlik göstermektedir. Bu yöntem ile grup içinde satılan malın fiyat ile grup dışında satılması halinde oluşacak fiyatların karşılaştırılması yapılmaktadır (Çamlıca, 1996: 93).

Yeniden satış fiyatı yönteminde, emsallere uygun fiyat veya bedeli tespiti için , aralarında herhangi bir ilişkisi mevcut olmayan gerçek ya da tüzel kişiler için yapılması hedeflenen satışlar ve bu satışlar için uygulanması düşünülen fiyat veya bedel baz alınmaktadır. Varsayımlarla belirlenen söz konusu fiyat veya bedel tutarından makul sayılabilecek bir brüt satış karı düşülerek bu şekilde emsale uygun fiyatı belirlenmektedir. Söz konusu brüt satış karı, mal veya hizmetler için işlem sırasında uygulanan ve piyasa koşullarına göre belirlenmesi uygun sayılır nitelikte oran ile belirlenen kardır. Bu kar tutarı çıktıktan sonra mal ve hizmetin ilişkili kişilere satışı aşamasında uygulanan fiyat emsale uygun fiyat bir olacaktır ( Geedan, 2010: 61-62).

#### **1.6.1.3.4. Kar Bölüşüm Yöntemi**

Tek bir işlem ya da daha fazla sayıda kontrol altındaki işlemler adına birleştirilen faaliyet kar tutarı veya zararındaki dağıtımında emsallik ilkesine uygunluğunun tespiti sürecinde değerlendirmesini yapan yöntem kar bölüşüm yöntemidir (Doğruyol, 2008: 29).

Bu yöntemde ilk olarak ilişkili şirketlerin üstlenmiş olduğu kontrol altındaki işlemler neticesinde oluşan kar, ilişkili şirketler için paylaşımını tanımlanmakla birlikte, sonrasında söz konusu karlar ilişkili bulunan işletmeler arasında, emsallik

ilkesine uygun şekilde bir anlaşma neticesinde beklenen kar bölüşümüne uygun olacak şekilde geçerli hususlarda paylaştırılmaktadır (OECD, 2009: 68).

Kar bölüşüm yönteminde aşağıdaki dört temel faktör dikkate alınmalıdır.

Bunlar;

- Bir ürünün alım, satımı veya hizmetin sunulması aşamasında gerçekleştirilen ödemeler
- Bir ürünün geliştirilmesi veya hizmet sunum aşamasında ihtiyaç görülen sermayeler veya kullanılan varlık ve risk derecesi
- İşlemin tüm sürecinde gerçekleştirilen fonksiyonların önemi
- Ölçülebilir özelliğe yönelik diğer faktörlerdir.

#### **1.6.1.3.5. İşlemsel Net Marj Yöntemi**

İşleme dayalı net kar marjı olarak adlandırılan net kar yönteminde, vergi mükellefinin kontrollü bir işlemden kullandığı net kar marjı, maliyetler, satışlar gibi uygun bir kaynağa göre incelenmektedir. Söz konusu yöntem kısmen maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemine benzemektedir. Bu doğrultuda bu yöntemin güvenilir şekilde uygulanabilmesi için, maliyet-artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yönteminin benzer şekilde uygulanması gerekmektedir (OECD, 2009: 74-75).

Elde edilen gelirlerden doğrudan ve dolaylı tüm giderler düşüldükten sonra oluşan rakam net karı ifade etmekte olup, bu karın net satışlara oranlanması ile net kar oranı bulunmaktadır. Kontrol dışındaki işlemler göz önünde bulundurulduğunda, normal koşullar altında piyasada olması ya da oluşması gereken karşılaştırılabilir net kar oranı makul net kar oranını yansıtmaktadır (Benveniste, 2007: 5).

Yöntemin güçlü bir yönü, net kar paylarının işleme bağlı olan değişikliklerden, karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyatlandırma yöntemine oranla daha az şekilde etkilenmesidir. Diğer bir güçlü yönü ise, birden fazla bağlantılı şirketin sorumluluğunun ve gerçekleştirdiği işlevlerin saptanmasına gerek olmamasıdır.

Bütün taraflar için sık sık defter ve kayıtların incelenmesine gerek yoktur. Bu durum taraflardan birine ait işlemlerin karışık olması durumunda ve birbirleriyle ilişkisi bulunmayan çok sayıda uygulama alanı bulunması durumunda avantaj haline gelebilmektedir. Söz konusu yöntemin en zayıf tarafı ise, mükellefin brüt kar tutarı üzerinde etkisi bulunmayan veya etkisinin çok az olduğu konularda bile bu durumdan etkilenmektedir. Bu şekliyle, emsallere uygunluğun bu yöntemde doğru ve güvenilir bir şekilde belirlenmesini zorlaştırmaktadır (Kapusuzoğlu, 2003: 182-183).

#### **1.6.1.4. Transfer Fiyatlandırması Yöntemlerinin Seçimine Etki Eden Faktörler**

Transfer fiyatlandırması, ÇUŞ'lar tarafından bazı durumlarda stratejik olarak kullanılabilir. Örneğin stratejik plan yapma, karar aşamaları, esas faaliyet ve vergi planlama aşamaları gibi amaçlar söz konusu olduğunda ayrıca daha düşük vergi oranlarının mevcut olduğu ülkelerde faaliyette bulunan ilişkili şirketlerinin kârlarını artırabilmek amaçlı olarak da kullanılmaktadır. Bunun sebebi ise varlıkların transferi aşamasında ÇUŞ'lara önemli avantajlar sağlandığının bilinmesidir. Bu sebeple ÇUŞ'ların, transfer fiyatlarının belirlenme aşamasında kullanılacak yöntemleri seçilirken, bazı unsurlar dikkate alınmalıdır (Doğan, 2003: 66). Bunlar;

- **Yasal Faktörler;** Ana firmanın işlemlerde bulunduğu ülkede uygulaması bulunan vergi yasaları ve oranları, bağlı firmaların işlemlerde bulunduğu ülkede uygulaması bulunan gümrük yasaları, vergi yasaları ve oranları, vergi otoritesinin davranış türü, finansal raporlama kuralları ve gerekleri,
- **Politik ve Sosyal Faktörler;** işletmelerin faaliyet göstermiş oldukları ülkelerde uygulanan korumacı politikalar, sivil savaşlar, dini çatışmalar, politik istikrarsızlıklar, hükümetlerin insan hakları ihlalleri, gibi faktörler sıralanmaktadır.
- **Dış Ekonomik Faktörler;** döviz kontrollerinin sağlanması ve dövizdeki dalgalanmalar, nakit transferlerindeki kısıtlamalar, fiyat kontrolleri, ithalata konulan kısıtlamalar ve kotalar ile işletmelerin faaliyette buldukları ülkelerdeki enflasyon oranları şeklinde sıralanmaktadır.

- **İç Ekonomik Faktörler;** işletmelere ait pazar payları, faaliyet göstermiş oldukları ülkelerdeki pazar koşulları, işletmelerin rekabet yetenekleri, işletmelerin performans değerlendirme kriterleri gibi faktörler sıralanmaktadır.

Transfer fiyatlandırmasına yönelik politikalar belirlenirken, bu aşamadaki önemli unsur vergi etkisi teşkil etmektedir. Eğer bir ülkede vergi oranları yüksek ise burada faaliyet gösteren ana firma ve bu ana firmanın daha düşük vergi oranı uygulanan bir ülkede bulunan yavru şirketinin olması durumunda, işletmenin ödeyeceği vergi tutarı, ana firmanın mal ve hizmetlerini yavru şirkete düşük bir transfer fiyatından aktarması durumunda minimum düzeye indirilmiş olacaktır (Çelik, 2000: 641).

**Tablo 2: Bazı Ülkelerin Emsallere Uygunluk Prensipli ve Transfer Fiyatlandırma Metotları**

Ülkeler	Emsallere Uygunluk Prensibine Referans	OECD Referans Rehberine	Transfer Fiyatlandırma Metotları
Avustralya	Var	1. Genel Konsept 2. Emsallere Uygunluk prensibi 3. Belgeleme 4. Gruplararası Hizmet 5. Maliyet Dağıtım Düzeltmeleri	OECD kullanılmakta yöntemlerin üstünlüğü yok Metotları ancak birbirine
Belçika	Var	Yok	OECD Metotları
Çek Cumhuriyeti	Var	Direkt Yok	OECD Metotları
Danimarka	Var	Var	OECD Metotları
Finlandiya	Var	İlişkili Düzenleme Yok Ama Olacak	İlişkili düzenleme yok ancak olacak
Fransa	Var	APA Ve Smes Konusunda Var	OECD Metotları
Yunanistan	Var	Yok	N/A

İrlanda	Yok	Yok	OECD Metotları
İtalya	Var Ama Normal Değer Olarak	Yok	OECD Metotları
Japonya	Var	1.Çifte Vergilendirme 2. APA'da Var	OECD Metotları
Meksika	Var	Var	OECD Metotları
Yeni Zelanda	Var	Yok Ancak Yz Tf Rehberi Var	CUP, RP, Cost Plus, Profit split, CP ancak yöntemlerin birbirine üstünlüğü yok
Norveç	Var	İç Hukukta Var	OECD Metotları
Polonya	Var	Direkt Yok	CUP, RP, Kabul edilebilir marj yani maliyete ilave yöntemi bunlar uygun değilse işlemsel kar metotları kullanılabilir.

**Kaynak:** Yardımcıoğlu, Mahmut ve diğerleri (Eylül-Ekim 2007); Emsallere Uygunluk Prensipli Çerçevesinde Uluslar arası Transfer Fiyatlandırmanın Değerlendirilmesi, Mali Pusula Dergisi, Syf: 61

### 1.6.2. Transfer Fiyatlandırması ile İlgili AB Düzenlemeleri

AB üyesi olan ülkelerin büyük bir çoğunluğu, OECD'ye bağlı kurucu üye veya daha sonra üye olmuş ülkelere oluşturmaktadır. Söz konusu üyelerin hemen hemen hepsi transfer fiyatlandırmasına yönelik olarak yaptıkları ve sonradan yapacakları düzenlemeler için OECD Rehberi'nde yer alan prensip ve metodolojileri dikkate almaktadırlar ( İnce, 2011: 83).

Avrupa Komisyonu iç pazarda transfer fiyatlandırması meselesinin artan önemi 1681 SEC (2001) No'lu Kurumların Vergilendirilmesi Çalışmasında (In Company Tax Study (Sec(2001) 1681 ) tanımlanmıştır. Bütün üye ülkeler OECD tarafından hazırlanan "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi" nin uygulamalarına ve bu rehberin yararlarını tanımalarına rağmen, rehberin uygulanmasındaki farklı yorumlar sık sık iç pazarın düzgün işleyişine zarar veren sorunların artmasına neden olmakta ve bu durum mükellefler ile ulusal vergi idareleri için ek maliyetler yaratmaktadır (EU, Transfer Pricing in EU Text, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/)

[index\\_en.htm](#), 2011 (Çevrimiçi)). Buradan anlaşılacağı üzere, Avrupa Birliği OECD tarafından yapılan düzenlemeleri referans kabul etmekte olup, bazı ek düzenlemeler yapmakla yetinmektedir.

Avrupa Birliği'nin transfer fiyatlandırmasından doğan çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin ilk çalışmaları 1973 yılına kadar uzanmaktadır. Komisyon Kasım 1973'te Konseye sunmuş olduğu bildirimden sonra 1975 tarihli eylem programında transfer fiyatlandırmasından doğan çifte vergilendirme sorununa değinilmiş 29 Kasım 1976 tarihinde de konuyla ilgili olarak direktif önerisi Konsey'e sunulmuştur. Avrupa Konseyindeki görüşmeler neticesinde Komisyonun direktif önerisi çok taraflı anlaşmaya dönüştürülerek; *Bağlı İşletmelerin Karlarının Ayarlanmasından Doğan Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Hakkında Avrupa Topluluğu Anlaşması* (Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması) 23 Temmuz 1990 tarihinde imzalanarak 1 Ocak 1995 tarihinde yürürlüğe girmiştir. (Ferhatoğlu, 2010: 127).

Bu direktifin en önemli yönü emsallerine uygunluk ilkesine aykırı transfer fiyatlandırması nedeniyle bir üye devlet tarafından yapılan tarhiyat çifte vergilendirmeye sebebiyet veriyorsa karşı taraf için düzeltme öngörülmektedir ( The EU Tax Arbitration Convention, [www.inter-lawyer.com/lex-e-scripta/articles/eu-tax-arb-conv.htm](http://www.inter-lawyer.com/lex-e-scripta/articles/eu-tax-arb-conv.htm)(Çevrimiçi). (17.05.2018)

Tahkim anlaşmasına göre, şayet ki bir ülkede faaliyette bulunan bir firma için yapılan bir işlem çifte vergilendirmeye sebebiyet veriyorsa ilgili işletme ve şubesinin bulunduğu ülkeler arasındaki çözüm, tahkim süreci ile sağlanmaya çalışılacaktır. Fakat her iki firma ve ülkeler yapılan işlemin düzeltilmesi konusunda anlaşmaları durumunda tahkim sürecinin yapılmasına herhangi bir neden bulunmamaktadır.

Emsallere uygunluk ilkesine aykırı işlemler sebebiyle düzeltme işlemine tabi olan bir firma için çifte vergilendirmeye yol açtığı varsayılan tedbirin ilk tebliğini izleyen üç yıl içinde ilgili makamlara sunabilmektedir. (Bozkurt, 2006: 97)

Tahkim Anlaşmasında yer alan karların saptanmasındaki temel ilke, 4. Maddesinde belirtilen "emsallere uygunluk" ilkesidir. Söz konusu ilke, anlaşmayı akdeden farklı ülkeler nezdinde mevcut bağlı işletmeler arasındaki mali düzenlemeler, benzer bulunan bağımsız işletmeler arasındaki benzer ilişkilere



yansıtılmalıdır. Bağlı firmalar, birinin diğer işletmeye oranla doğrudan ya da dolaylı şekilde yönetim, kontrol ve sermaye yoluyla bağlı bulunması anlamına gelmektedir. Anlaşmanın 4 / 2. maddesine göre, yabancı ülkedeki bir işletmenin karı, bu işletmenin bağımsız bir işletme olarak varsayımı altında değerlendirilecektir (Bernath, 2006: 73).

### **1.6.3. Diğer Bazı Ülkelerde Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri**

Bu başlık altında, transfer fiyatlandırması hakkında Amerika, Çin, Japonya, Kore, Avustralya, İrlanda, İtalya, Brezilya ve Kanada gibi çeşitli ülkelerin uygulamalarına genel hatlarıyla değinilecektir.

#### **1.6.3.1. ABD’de Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri**

Transfer fiyatlandırmasına yönelik dünya çapında ilk yasal düzenlemeler ABD’de yapılmaya başlanmıştır. Daha sonra diğer ülkeler ve kuruluşların (özellikle OECD’nin) yaptıkları düzenlemelerde devamlı olarak ABD’deki belirtilen uygulamaları esas almıştır. Bu sebeple ABD’de transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak çalışmalarının ayrı bir önemi bulunmaktadır (Kapusuzoğlu, 1999: 57).

Transfer fiyatlandırması uygulamaları ABD’de vergi sistemine ilişkin en önemli hususlardan birini teşkil etmekte ve Amerika Birleşik Devletleri’nin ‘Gelir Yasası’nın 482 numaralı kısmında’ yer almaktadır. Bu kısımda transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak genel amaçlar, uygulanacak yöntemler gibi gerekli detaylara yer verilmiştir (Küçükkaya, 2005: 91).

Söz konusu 482. kısım aşağıdaki gibidir (Nazalı, 2007: 120):

“Ortak çıkar birliğine sahip olan doğrudan ya da dolaylı olarak sahip olunan ya da kontrol edilen iki ya da daha fazla sayıdaki işletmeler için ilgili Bakanlık, toplam geliri, gideri, kredileri söz konusu işletmeler arasında dağıtım, bölüşümü veya tahsis edilmesidir. Söz konusu yöntem başvurulabilmesi için, söz konusu dağıtımda, bölüşüm ya da tahsisin vergiden kaçınma durumunu engelleyici tavır sergilemeleri işletmenin gerçeği yansıtan gelirlerini açıkça belirtmesi gerekmektedir.

Maddi olmayan varlıklarda söz konusu transfer işlemi, maddi olmayan varlığa atfedilen gelir ile orantılı şekilde olmalıdır”

ABD Gelir Yasasında (IRC) vergi yükünün azaltılması amacıyla geliştirilen yapay transfer fiyatlandırılmasına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. ABD gelir idaresi yapay fiyatlandırma oluşturduğunda, mevcutta kullanılmakta olan transfer fiyatını cari piyasa fiyatıyla karşılaştırıp, gerektiğinde bu kanun çerçevesinde firmanın gelirini olması istenen düzeye çekip vergi tahakkukunu artırma yoluna gitmektedir (Saraç, 2005: 91).

Transfer fiyatlandırması konusu ABD Gelir Yasası'nın 482 numaralı bölümünde düzenlenmiştir (Internal Revenue Code, Section 482). Bu bölüm ilk olarak 1928 yılındaki Gelir Anlaşmasına dayanmaktadır. Ancak 1962 yılında “emsallere uygunluk standardı”nın kontrol edilemeyen işlemlerde uygulanacağından ilk kez bahsedilmektedir (Kapusuzoğlu, 1999: 57).

ABD’deki düzenlemeler ele alındığında transfer fiyatlandırması konusundaki temel kriter, OECD düzenlemelerinde olduğu gibi emsal bedellere uygunluk standardıdır.

Piyasa fiyatı standartına uygun olarak kuralları belirtilen yasal düzenleme 1968 yılında ABD İç Gelir İdaresi (IRS) tarafından oluşturulmuş olup, Bu kapsamda emsallere uygunluğun sağlanması için uygulanan yöntemler belirtilmiştir; bu yöntemler; işlem bazlı yöntemler, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi ve maliyet artı yöntemi olarak belirlenmiştir (UNCTAD, 1999: s:17). IRS 1988 yılında ‘White Paper’ ı yayınlamış olup, White paper, yeniden satış fiyat yönteminin satış, dağıtım işiyle ilgili ilişkili şirket işlemleri, maliyet artı yöntemlerinin de üretim, imalat faaliyetleri için oluşturulduğunu belirtmiştir (Aktaş: 2004: 173).

ABD’de transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenlemelerden biri de ceza uygulamasıdır. Söz konusu uygulamada transfer fiyatlandırması yoluyla düşük vergi ödemeye ilişkin iki tür ceza öngörülmektedir. Cezalardan biri işlem cezasıdır, işlem cezası, limit dışında oluşan yapay transfer fiyatlandırması sebebiyle yanlış değerlendirme ve düşük vergi ödeme durumudur, ikinci ceza olan net düzeltme cezasında ise

mükellefin mali yıldaki mevcut durumunun mevzuatla ilgili maddedeki düzenlemeleri geçtiği takdirde işleme alınmaktadır (Saraç, 2005:92).

### 1.6.3.2. Almanya’da Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri

Almanya’da transfer fiyatlandırması ile ilgili direkt bir düzenleme yoktur. Alman vergi mevzuatı diğer ülke uygulamalarının aksine transfer fiyatlandırması ile ilgili çok detaylı kurallara sahip değildir. Genel anlamda Almanya’daki transfer fiyatlandırması ilkeleri 1983 yılında oluşturulmuş idari ilkelerden meydana gelmekle birlikte, OECD modeline paralel olan ve geçmiş uygulamalardaki birtakım boşlukları doldurmak amaçlı Transfer fiyatlandırmasına ilişkin yasal düzenlemeler Alman vergi mevzuatında 30.06.2003 tarihinden itibaren yer almaktadır ( [https://www.verginet.net/dtt/1/SYalcinKozanliSMMMTransferFiyatlandirmasindaBelgelendirmeDu\\_9329.aspx](https://www.verginet.net/dtt/1/SYalcinKozanliSMMMTransferFiyatlandirmasindaBelgelendirmeDu_9329.aspx) ) (Çevrimiçi) (19.05.2018)

Almanya mevzuatında örtülü kazanç dağıtımına ilişkin hükümler, KVK da bölüm 8, paragraf 3 te düzenlenmiştir. Bölüm 40 örtülü sermaye konusunda düzenlenmiştir (Tokay Acar, 2013: 162).

Almanya’da Federal Yüksek Vergi Mahkemesi transfer fiyatlandırması ile ilgili önüne gelen vergisel uyumsuzluklarda “özenli, dikkatli(basiretli)” sermaye şirketi yöneticisinin tutumunu esas almaktadır. “*Bu özelliklere sahip bir yönetici tarafından bir malın ortağa satışında bunlar için hangi fiyat ya da karşılık istenirdi. Yine özenli ve dikkatli şirket yöneticisi bir malın edinilmesinde ortak olmayan üçüncü kişiye ne öderdi veya bu ilişkilerde ortak olmayan bir üçüncü kişiden ne talep ederdi.*” şeklinde bir bakış açısına sahiptir (İçten, 2002: 234). Ayrıca yine Alman Federal Yüksek Mahkemesi 1989 yılındaki transfer fiyatlandırması ile ilgili bir kararında şu yoruma yer vermiştir. “*Temettü dağıtımı niteliğinde olmayan ve sermaye şirketinin kazancının yüksekliğini etkileyen ortaklık ilişkisinin neden olduğu mamelek azalması ya da engellenen mamelek artıdır.*” (Kızılot, 2002: 140).

Son dönemlerdeki uygulamalar incelendiğinde 1 Haziran 2016 tarihinde Almanya Ekonomi Bakanlığı tarafından 13.Eylem Planı kapsamındaki transfer fiyatlandırması dokümantasyon standartlarına ilişkin tasarı yayınlanmıştır. Söz

konusu tasarı OECD tarafından önerilen dokümantasyon verileri doğrultusunda Ülke Bazlı Raporlama, Ana Rapor ve Ülke Raporun oluşmaktadır (Uğur, 2016: 1).

### **1.6.3.3. Avustralya’da Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri**

1936 tarihli Gelir Vergisi Değerlendirme Yasasının (Income Tax Assessment Act) 13.bölümü Avustralya’nın iç hukukundaki transfer fiyatlandırması ile ilgilidir (UHY, 2009: 5).

Avustralya’nın transfer fiyatlandırması düzenlemelerinde anahtar rolü oynayan kurum Avustralya Vergilendirme Ofisi (ATO) dir. Transfer fiyatlandırması uygulamaları yürürlüğe girdiğinden itibaren ATO, transfer fiyatlandırması konusunda kuralların uygulanmasını sağlayıcı bir rehber düzenlemiştir. Bu rehberin 13.Bölümünün 3.kısımında transfer fiyatlandırması mevzuatı ve nasıl uygulanması gerektiğine ilişkin hükümler yer almaktadır (Beeton, 2009: 17-18).

### **1.6.3.4. Brezilya’da Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri**

1 Ocak 1997’de yürürlüğe giren Brezilya transfer fiyatlandırması düzenlemeleri başından beri tartışmalı olmuştur. Kuralların amacı Brezilya Hükümetine, malların, hizmetlerin ithalatı ve ihracatında fiyat manipülasyonları yaparak vergilendirilebilir gelirin çok uluslu şirketlerce transfer edilmesini önleyici olarak tanımak olmuştur (PriceWaterHouseCoopers, 2009: 280).

OECD Rehberi, ABD transfer fiyatlandırması düzenlemeleri ve Brezilya’nın ticari ortakları olan Arjantin, Meksika gibi ülkelerin düzenlemelerinin aksine Brezilya’nın transfer fiyatlandırması kuralları uluslararası kabul edilebilirliği olan emsal bedel ilkesini benimsememiştir. Bunun yerine Brezilya transfer fiyatlandırması kuralları; şirketler arası ithalat işlemlerindeki indirilebilir masraflar için maksimum fiyat tavanları, şirketler arası ihracat işlemlerinde de asgari brüt gelir tabanı tanımlamıştır (PriceWaterHouseCoopers, 2009: 281).

### **1.6.3.5. Çin’de Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri**

1990 öncesi Çin vergi idaresi, vergi denetimlerini yabancı yatırım işletmeleri ile transfer fiyatlandırması üzerine yönlendirmeye başlamıştır (UHY, 2009: 16). 90’lı yıllar ve 2000’lerin ilk yılları boyunca transfer fiyatlandırması denetimleri, yabancı yatırım şirketlerinin ürettiği malların fiyatlarına odaklanarak daha etkili hale gelmiştir. Bununla birlikte son yıllarda transfer fiyatlandırmasıyla ilgili denetimler maddi mallarda olduğu gibi maddi olmayan mallar ve hizmetler üzerine genişletilmiştir (PriceWaterHouseCoopers, 2009: 330).

2007’de ilan edilen ve 1 Haziran 2008’de yürürlüğe giren yeni Kurumlar Vergisi Kanunu uygulaması Çin’de daha önce yerli işletmelere uygulanan kurullarla yabancı girişimlerle uygulanan kurulları kaynaştırmıştır. Bu kanun aynı zamanda yeni, güçlendirilmiş transfer fiyatlandırması uygulamalarını da içermektedir. Kurumlar Vergisi Kanununda transfer fiyatlandırması ile ilgili hükümler esas olarak 6.bölümdedir ve bu bölüm 8 maddeden oluşmaktadır. Ayrıca bu kanun, maliyet paylaşım yöntemi (CSA), peşin fiyatlandırma anlaşmaları (APA), vergilendirilebilir gelirin tespit edilmesi, kontrol edilen yabancı kurum gibi konularda yasal çerçeveyi dikkatlice çizmektedir (PriceWaterHouseCoopers, 2009: 330).

Çin Vergi Dairesi, 17 Eylül 2015 tarihinde internet sitesinden 8. 9. 10. Ve 13. Eylem planları kapsamında transfer fiyatlandırması dokümantasyonu ile ilgili düzenlemeleri içeren taslak hazırlamıştır (Uğur, 2016: 3).

### **1.6.3.6. Fransa’da Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri**

Fransız Vergi İdaresi OECD Transfer Fiyatlandırma Rehberindeki yöntemleri benimseyerek, kendi ülkesinde de bu uygulamayı kullanmaktadır. Fransa’da transfer fiyatlandırması ile ilgili kurullar, Genel Vergi Kanunu (General Tax Code) ve Vergi Usul Kanununda (Tax Procedure Act) yer almaktadır. Genel Vergi Kanunda konunun maddi hukuk boyutu ele alınmış olup, Vergi Usul Kanununda da Fransız Vergi İdaresinin şirketleri incelemesinde takip edilecek usul hükümleri bulunmaktadır (Işık, 2005: 78-79).

Asıl düzenleme olarak varsayılan Genel Vergi Kanununun 57 nci maddesi uyarınca, şirketin yurt dışında ortağı olan şirkete düşük bedelle mal satması veya yüksek bedelle mal alması yoluyla hasılatı azaltması veya maliyetleri yükseltmesi durumlarında, mal bedelleri gerçek duruma göre ayarlanacaktır. Söz konusu Matrah yapılacak düzeltmelere göre belirlenecektir. Bu maddeye göre, Fransa'da kurulu bir şirketin diğer bir ülkede kurulu şirkete karlarını dolaylı olarak transfer ettiğinin belirlenebilmesi amaçlı, Fransız Vergi İdaresinin, iki şirket arasındaki kontrol bağına ortaya koyması gerekmektedir. Bu durum Karların yurt dışına transferi, alış veya satış fiyatlarını artırmak veya diğer şekillerde olabilmektedir.. Fransız şirketleri tarafından yabancı iştiraklere aşırı tutarda faiz ödendiği varsayıldığında, normal olmayan bu finansal ilişkinin vergisel sonuçlarını düzeltme konusunda idareye yetki vermektedir. Benzer şekilde Fransa'daki bir şirket kendisine bağlı bir şirkete emsallerine nazaran daha düşük veya yüksek fiyatla mal alım ve satımında bulunmuş veya farklı şekillerde avantaj sağlamış ise bu avantajlar vergi matrahının tespitinde indirilemeyecektir (Işık, 2005: 79).

Fransa'da son dönem uygulamalarına bakıldığında 17 Aralık 2015 tarihinde 13. Eylem Planı kapsamında Ülke Bazlı Raporlama, Ana Rapor ve Ülke Raporu düzenlemelerini kapsayan 2016 vergi yasasını kabul etmiştir (Uğur, 2016: 1).

### **1.6.3.7. İngiltere'de Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri**

İngiltere'deki transfer fiyatlandırması kurallarının 1918 yılına kadar dayandığı varsayılsa da bu konuda esas düzenlemeler 1951 tarihli Maliye Kanununda yapılmıştır. Bu düzenleme daha sonra 1988 yılında çıkarılan Gelir ve Kurumlar Vergileri Kanunu'nun (Income and Corporation Taxes Act 1988) 770-773 numaralı bölümleri içinde de yer almıştır. İngiltere'de transfer fiyatlandırması ile ilgili emsallere uygunluk ilkesi benimsenmekte olup söz konusu düzenlemeler OECD düzenlemeleri ile büyük bir oranda paralellik göstermektedir. Uygulamaya göre Maddi ve gayri maddi varlıkların transferinde emsallere uygunluk ilkesine yönelik esneklik olduğu varsayılmaktadır (Sporken ve diğerleri, 2001: 41).

İngiltere’de 1997 tarihinde “örtülü kazanç modernizasyonu” mevzuatı adı altında yeni bir mevzuat getirilmiş ancak söz konusu mevzuat geçerliliğini 1999 yılından itibaren kazanmıştır. Yeni mevzuatın konuya ilişkin hükümleri incelendiğinde transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak idarenin yönlendiriciliği ortadan kaldırılmakla birlikte, vergi mükelleflerine beyannamelerini verme aşamalarında herhangi bir muvazaa olmamasını sağlamak adına kendi değerlendirmelerini yapmaları zorunlu hale gelmiştir. İşlemler ya da işlemler aracılığı ile yapılan provizyon kavramının kullanılması ile mevzuatın kapsamı genişletilmiş ve mevzuatın uygulanacağı hususlar belirtilmiştir. Provizyon ifadesinden kasıt, muvazaa olmama ilkesine göre ele alınan işlem ya da işlemleri gösteren şart ve koşulların daha geniş bir şekilde düşünülmesidir (Kızılot, 2002: 175)

Söz konusu düzenlemeler İngiltere’de olması gerekenden daha az vergi ödenmesi hususunda uygulanmak üzere, emsallerine uygunluk ilkesi çevresinde vergi matrahının gerçek bir şekilde tespit edilmesi amaçlı olarak devreye girmektedir. İngiltere’de faaliyet gösteren vergi mükellefi, diğer ülkedeki bağlı şirketlerle olan ilişkilerinde değerinin üstünde fiyatlarla mal alması ya da değerinin altında fiyatlarla mal satması halinde, gelir idaresi işlemleri emsallerine uygun tutarlar üzerinden değerlendirerek gerekli hesaplamaları yapmaktadır. Buna karşılık İngiltere’de faaliyet gösteren vergi mükellefi diğer ülkedeki bağlı şirketinden düşük fiyatlarla mal ve hizmet alır veya yüksek fiyatlarla mal ve hizmet satarsa herhangi bir işlem yapılmamaktadır. Düzenlemelerin esas mantığı İngiltere’deki vergi matrahını arttırmayı sağlamaktır. Ancak vergi anlaşmasının bulunduğu durumlarda, anlaşma hükümlerine göre karşı devletin düzeltme talep etmesi halinde İngiltere’nin vergi matrahı da azalabilecektir (Işık, 2005: 82)

**Tablo 3: Çeşitli AB Ülkelerinde Transfer Fiyatlandırması**

Ülkeler	Transfer Fiyatlandırma kanunu var mı?	Transfer fiyatlandırmasına özgü cezalar var mı?	Dokümantasyon Zorunluluğu var mı?	Fiyat tespit yöntemi dokümantasyonda yer almalı mı?	Belgenin Teslim Zamanı
Fransa	Var	Var	Kanunda yok	Evet	İstenildiğinde

					60 gün
Almanya	Var	Var	Kanunda var	Evet	İstenildiğinde 30 gün
Hollanda	Var	Var	Kanunda var	Evet	İşlem gerçekleştiğinde 30 gün
Çek Cumhuri yeti	Var	Var	Kanunda yok	Evet	İstenildiğinde
İngiltere	Var	Var	Kanunda var	Evet	Vergi beyanı ile birlikte
Yunanist an	Var	Var	Kanunda yok	Hayır	Vergi beyanı ile birlikte
İtalya	Var	Yok	Kanunda yok	Hayır	İstenildiğinde 15 gün

### 1.6.3.8. İrlanda'da Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri

Uzun yıllardır İrlanda, Avrupa'da yatırımlar için uygun bir yer olarak kabul edilmiştir. Hükümetin doğrudan yabancı sermaye çekmedeki girişimleri çok sayıda çok uluslu şirketin önemli yatırımlarını İrlanda'ya getirmeleriyle sonuçlanmıştır. İrlanda'da yerleşik şirketlerle bunların denizaşırı iştirakleri arasında uluslar arası işlemlerin parasal değerinin çok büyük olduğu da açıktır. İrlanda ekonomisinin son yıllardaki hızlı gelişmesine çok uluslu şirketlerin büyük katkısı bulunmaktadır. İrlandalı mükellefler ve denizaşırı ilişkili kişileri arasındaki işlemlerin değeri İrlanda vergi tabanına oldukça olumlu katkı sağlamıştır (PriceWaterHouseCoopers, 2009: 464).

İrlanda vergi mevzuatında transfer fiyatlandırmasına ilişkin hükümler oldukça sınırlıdır. Bu konuda 1997 tarihli Vergi Konsolidasyonu Kanunu (Bölüm 1036) özel kurallar getirmiştir. Buna göre, İrlanda vergi mevzuatındaki transfer fiyatlandırması hükümleri spesifik bazı işlemleri ve bazı mükellefleri kapsamaktadır (UHY, 2009: 42).



2 Nisan 2007'de de ilişkili kişilerce yapılan işlemler için bir kanun yapılmıştır. Bu kanun KDV'den muaf olarak nitelendirilen İrlanda şirketlerinin İrlanda Gelir İdaresine ödemeleri gereken miktarda KDV'yi ödemelerini amaçlamaktadır (PriceWaterHouseCoopers, 2009: 465).

### **1.6.3.9. Kanada'da Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri**

Hem varlık hem teknoloji bakımından yüksek bir değere sahip endüstriyel bir toplum olarak bilinen Kanada, serbest Pazar ekonomi sistemi, üretim modelleriyle ve kaliteli yaşam standartlarına sahip bir ülke konumundadır. Kanada endüstrisinin özellikle yabancı sermayeden oluşması ve birçok önemli işletme sahiplerinin yabancı kökenli şirket olması dolayısıyla Kanada ekonomisi dünyada uluslararası transfer fiyatlandırmasındaki değişikliklerden en çok etkilenen ekonomilerden birini yansıtmaktadır. Kanada'nın ithalat ve ihracat kaleminde en büyük pay sahibi ülke ABD'dir. Transfer fiyatlandırması düzenlemelerinde meydana gelen ufak farklılıklar iki ülkenin vergi gelirlerinde ödemeler dengesine kadar önemli değişikliklere sahip olacaktır. Kanada ekonomisinde birçok ÇUŞ olması nedeniyle transfer fiyatlandırması uygulamasının geçmişi 1972 yılına kadar dayanmaktadır. Kanada'da transfer fiyatlandırması uygulamasının ilk hali 1972 yılında ki Gelir Vergisi Anlaşmasının 69.kısımında yer almaktadır. Kanada'da transfer fiyatlandırmasına yönelik olarak günümüzdeki uygulamaların temeli, Kanada Gelirler ve Gümrük İdaresi (ADRC-L'Angence des douanes et du revenu Canada) tarafından yayınlanan 2 sirküler çerçevesinde belirlenmiştir. Bunlardan ilki olan 87-2R numaralı sirküler 27 Eylül 1999 tarihli olup, 27 Şubat 1987 tarih ve 87-2 numaralı eski sirkülerin yerine geçmek üzere hazırlanmıştır. Söz konusu sirkü, Kanada Gelirler Vergisi Yasasında düzenlenmiş olan transfer fiyatlandırması müessesesinin uygulanma esaslarını konu edinmektedir. Bu müessese, esas itibariyle Kanada'da yerleşik olan bir mükellefin, ortaklık ilişkisinin bulunduğu yabancı kurumlar arasındaki işlemlere yönelik olmakta ve bu işlemler için geçerli olan kurallar aynı işletme ve işletmelerin kendi aralarında meydana gelen işlemlerin fiyatlandırması durumunda yol gösteren etkiye sahip olmaktadır (Kapusuzoğlu, 2003: 217).

### 1.6.3.10. Kore’de Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri

Kore, transfer fiyatlandırması düzenlemelerini uygulamaya başladığından beri transfer fiyatlandırması sınır ötesi uluslararası işlemler yapan mükellefleri ilgilendiren en önemli uluslararası vergi konularından biri haline gelmiştir. Kore transfer fiyatlandırması düzenlemelerinin temelinde emsal fiyat bedeli uygulaması (Arm’s Length Standard) ve OECD rehberiyle uyumluluk vardır. Kore’deki düzenlemeler transfer fiyatlandırması yöntemlerini ve peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile çok taraflı anlaşma usulüne dayalı ilişkin gerekli şartları tarif eder. Son yıllarda Kore Ulusal Vergi Birimi, transfer fiyatlandırmasına öncelik vermekte ve transfer fiyatlandırması vergi denetimlerinin rutin bir parçası haline gelmektedir.. kore transfer fiyatlandırması düzenlemeleri ‘Uluslararası Vergi Konularının Düzenlenmesi Hakkındaki Kanun’da yerini almaktadır. (LCITA). Bu kanun 1 Ocak 1996’da yürürlüğe girmiştir ve bu kanun transfer fiyatlarının emsal fiyat bedeline uyumlu olmasını şart koşmaktadır (PriceWaterHouseCoopers, 2009: 466).

LCITA’da transfer fiyatlandırması metotları tanımlanmış ve öncelik sıralarına göre listelenmiştir. Bu metotlar (UHY, 2009: 52):

- Karşılaştırılabilir fiyat metodu, yeniden satış fiyatı yöntemi ve maliyet artı yöntemi,
- Kar bölüşüm yöntemi, işletmeye dayalı kar marjı yöntemi veya Berry oranı yöntemi,
- Diğer yöntemler şeklindedir.

Ayrıca düzenleme transfer fiyatlandırması işlemlerinin belgelendirilmesi açısından öncelikli ve ikincil öncelikli eklenmesi gerekli belgeleri de saymıştır. Birincil öncelikli belgeler arasında; transfer fiyatlandırması methodunun beyanı, uluslararası işlemlerin özeti, denizaşırı iştiraklerin özeti ve ikincil öncelikli belgeler arasında da; şirketler arası anlaşmalar, şirket Transfer fiyatlandırması sözleşmeleri, işin tanımı gibi belgeler yer almaktadır (Feinschreiber and Kent, 2007: 22).

#### **1.6.3.11. Japonya’da Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri**

Japonya’da transfer fiyatlandırması ile ilgili düzenlemeler ilk olarak 1986 yılında, uluslararası gelirden paylarına düşenin vergilendirilmesinin sağlanmasına yönelik olarak oluşturulmuştur. Bundan sonra Japon Vergi Otoritesi (NTA), 1.5 milyar doları aşan tutarların vergilerinin yeniden düzenlenmesini önermiştir. 1995 yılında, NTA, transfer fiyatlandırması konuları üzerinde çalışacak bölgesel ve ulusal düzeyde özel ekipler oluşturmuştur. Bundan sonrada NTA, “Anlaşma Usulü İle Belirlenen” (Advance Pricing Agreements) yöntemini düzenleyen bir önceden kabul sistemini onaylamıştır (Turner and Ernst&Young, 1996: 14).

Japonya Ulusal Vergi Dairesi, transfer fiyatlandırması konusunda düzenlemeleri, “özel vergileme tedbirleri kanununun” 66-5’nci maddesi hükümlerine ve buna bağlı vergi anlaşmalarına göre yürütmektedir. Japonya’daki düzenlemeler yine OECD sistemini benimsemekte olup gelir aktarımı ve çifte vergilendirmeyi önleme amaçlı olarak uygulanmaktadır. Söz konusu düzenlemeler, Japon ÇUŞ’larını ABD vergi idaresinin bölüm 482 çerçevesinde yaptığı inceleme ve cezalardan da korumaktadır (Aktaş, 2003: 186).

Japon Ulusal Vergi İdaresi transfer fiyatlandırması uygulamalarında OECD sistemindeki yöntemleri uygulamakta olup bu yöntemler arasında bir öncelik sırası öngörmemektedir.

#### **1.6.4. Türk Vergi Sisteminde Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri**

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin çalışmalar OECD ve ABD açısından oldukça geniş çaplı yapılmakta iken Türkiye açısından baktığımızda Transfer Fiyatlandırması konusu ilk olarak; Örtülü sermaye ve örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili yapılan düzenlemelere ilişkin 5422 sayılı KVK ile yürürlüğe girmiştir. Ancak 1950 yılından itibaren birçok ekonomik, siyasi ve teknolojik gelişmeler yaşanmasına rağmen kanun maddelerinin değişmemesi bazı sorunları da beraberinde getirmiştir. İlgili kanun hükmü dışında örtülü sermaye ve örtülü kazanç dağıtımı konularında ikincil düzenlemenin bulunmaması dolayısıyla 5520 sayılı yeni KVK ile gerek

örtülü sermaye gerekse transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusunda önemli değişiklikler yapılmıştır.

Türk Vergi Sistemi'nde transfer fiyatlandırmasıyla ilgili yasal düzenlemeler 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" başlıklı md.13 ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun (GVK) "İndirilemeyecek giderler" başlıklı md. 41/5'de yer almaktadır. 21.06.2006 tarihli 5520 sayılı KVK, 1949 yılından itibaren uygulanmakta olan 5422 sayılı KVK'nu tamamen yürürlükten kaldırmış, başta transfer fiyatlandırması düzenlemelerine yer vermek üzere vergi sistemimizde önemli değişiklikler yapmış, eski kanunda örtülü kazanç dağıtımı ile bazı konularda ayrıntılı düzenlemeler yapmak suretiyle sisteme açıklık getirilmesi amaçlanmıştır (Öcal, 2006: 46).

Maliye Bakanlığı tarafından 18 Kasım 2007 tarihinde yayımlanmış olan "*1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ*", 6 Aralık 2007 tarihinde yayımlanan "*2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı*", 13 Nisan 2008 tarihinde yayımlanan "*2008/13490 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı*" ve Nisan 2008 tarihinde yayımlanan "*2 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Hakkında Genel Tebliğ*" ve son olarak 7 Aralık 2017 tarihinde yayımlanan "*3 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Hakkında Genel Tebliğ*" ile yapılan açıklamalar uygulamaları biraz daha netleştirmiştir.

Türk Vergi Sisteminde transfer fiyatlandırması konusunda son düzenlemelere bakacak olduğumuzda 2016 yılında 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesinde yapılan değişikliklere göre;

- İlişkili kişi tanımının kapsamı yeniden düzenlenmiş,
- Transfer fiyatlandırması yöntemlerinden işlemsel kâr yöntemleri kanun maddesine eklenmiş,
- Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının geçmiş dönemlere uygulanması imkânı sağlanmış,

- Belgelendirme yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getiren mükellefler için indirimli vergi zıyaı cezası uygulaması getirilmiştir
- Transfer fiyatlandırması nedeniyle örtülü kazanç dağıtımında indirilen KDV'nin düzeltilmeyeceği konusunda açıklık getirilmiştir.

Söz konusu değişiklikler ile mükelleflerin uygulamada karşılaştıkları belirsizliklerin bir kısmı açıklığa kavuşturulmuş, ayrıca belgelendirme yükümlülüklerinin yerine getirilmesini teşvik edici bir düzenleme yapılmıştır.

#### **1.6.4.1. Örtülü Kazanç Kavramı ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**

Şirketler arası fiyatlama ya da dahili fiyatlama adı da verilen örtülü kazanç, aynı teşebbüsün birbirleriyle ilişkili birimleri arasında içselleştirilmiş işlemlerine uygulanan fiyatlar anlamına gelmektedir. Teşebbüsler sınır ötesi üretim işine girdiklerinde örtülü kazanç sadece ÇUŞ için değil aynı zamanda ilgili hükümetler içinde karmaşık sorunlara neden olur (Kızılot, 2002: 39).

Kurumların veya gerçek kişilerin ilişkili buldukları varsayılan kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatın üzerinden mal veya hizmet alışverişi yapmaları takdirinde, elde edilen kazanç tutarının tamamı veya bir kısmı transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılmaktadır. (1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, 2007: 1).

Örtülü kazanç dağıtımı, bir işletmenin kazancını düşük göstermesi gayesiyle kâr-zarar hesaplamalarını direkt olarak etkileyebilecek şekilde alışverişin (örneğin alım-satım, imalat, inşaat, hizmet ve ücret) gerçeğe aykırı bir şekilde gösterilmesi ve işletmede bulunması gereken bir kazancın şirket ortaklarına veya başkaca ilgili kişilere aktarılması işlemini belirtmektedir (Güner, 2006: 14).

Transfer fiyatlandırması aracılığı ile örtülü kazanç dağıtımı konusunda söz edebilmesi için (5520 Sayılı KVK Madde: 13);

- Bir tüzel ya da gerçek kişi aracılığıyla bir mal veya hizmet alım ya da satımının gerçekleştirilmiş bulunması,
- Belirtilen tüzel veya gerçek kişinin söz konusu mal veya hizmet alım ya da satımı işlemini ilişkili kişilerle gerçekleştirilmiş olması,
- Belirtilen mal veya hizmet alım ya da satımı işleminde söz konusu işlemde “emsallere uygunluk ilkesi”ne aykırılık oluşturacak fiyat veya bedel tespiti oluşması gerekmektedir. Dolayısıyla kurumların veya gerçek kişilerin ilişkili kişilerle yapılmış olan işlemler eğer ki emsallere uygunluk ilkesine göre tespit ediliyorsa bu durumda söz konusu fiyat veya bedel üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımı yapmış olmalarıyla örtülü kazanç dağıtımından söz edilemez.

Örtülü kazançtan söz edebilmemiz için söz konusu üç şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

#### **1.6.4.1.1. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Unsurları**

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının unsurları; objektif ve subjektif olmak üzere iki şekildedir.

##### **1.6.4.1.1.1. Objektif Unsur**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesinin 1. fıkrasında yapılan örtülü kazanç dağıtımının tanımında belirtildiği üzere transfer fiyatlandırması aracılığıyla örtülü kazanç dağıtımı birtakım şartlara bağlı olarak gerçekleşmektedir. Söz konusu aranan bu şartlar, objektif unsurunu yansıtmaktadır. Dolayısıyla kanunda belirlenen durumların birlikte gerçekleşmesi halinde kazancın transfer fiyatlandırması aracılığıyla örtülü olarak dağıtıldığından söz edilebilecektir (Balcı ve Altınok, Temmuz 2006: 85).

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı;

- İşletmelerin ilişkili kişiler ile ticari ilişkisinin bulunduğu,
- Söz konusu ticari ilişki mal ve hizmet alış veriş konusunda olması
- Bu mal veya hizmet alışverişinde emsallere uygun olmayan bir fiyatlama veya bedel tespitin belirlenmiş olması şartlarının birlikte oluşması durumunda örtülü kazanç dağıtımı oluşmaktadır (Balcı ve Altınok, Temmuz 2006: 85).

#### **1.6.4.1.1.2. Subjektif Unsur**

İşletmenin; elde etmiş olduğu kazancı vergi yükümlülüğünü düşürebilmek adına kaçınmak kaydıyla bağlantılı olduğu kişilere dağıtması amaçlı bir arzusunun bulunması durumunda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının subjektif unsurundan bahsedilmektedir. İşletmenin; bağlantılı bulunduğu kişilere, aynı niteliklere haiz ticari ilişkilerinde üçüncü kişilere sunmadığı fırsat ve çıkarları sağlanmasını, aktif bir işlemi (emsal örneklerine oranla yüksek veya düşük bir tutar belirlenmesi veya bir bedel beklenmeksizin tasarruflarda bulunulması) veya söz konusu işlemin elde edilen kazancının vergi dışında kalması şartıyla ortak veya bağlantılı bulunduğu kişilere aktarma amacıyla gerçekleştirmesi durumu transfer fiyatlandırması aracılığıyla örtülü kazanç dağıtımı olarak ifade edilebilir (Balcı ve Altınok, Temmuz 2006: 87).

#### **1.6.4.2. İlişkili Kişi Kavramı**

Kurumlar Vergisi Kanunumuzda belirttiği şekliyle ilişkili kişi kavramı, işletmelerin kendi ortakları, işletme veya ortaklarının bağlantılı bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi açısından doğrudan veya dolaylı olarak bağlantılı bulunduğu ya da himayesinde bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade etmektedir. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılmaktadır (1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, 2007: md 13/2 ).

Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulaması bakımından, teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoy, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır. Gerek gelir vergisi gerekse kurumlar vergisi mükellefleri yönünden, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulu'nca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler ilişkili kişilerle yapılmış sayılır (1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Genel Tebliğ, 2007: md 13/2 ).

İlişkili kişi kavramı, Türk transfer fiyatlandırması mevzuatında uygulamanın geniş olmasına yol açmakla birlikte, Şirketler her bir kişi ve kurumla yaptıkları ticareti transfer fiyatlandırması yönünden incelemesi gerekmektedir (Tokur, 2008: 173).

Bir kurum açısından ilişkili kişi; (1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Genel Tebliğ);

- Kurumların kendi ortaklarını,
- Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumları,
- Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumları,
- Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları,
- Ortakların eşlerini,
- Ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy, üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımlarını ifade etmektedir.



### 1.6.4.3. Türk Vergi Sisteminde Emsallere Uygunluk İlkesi

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal ve hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin aralarında böyle bir ilişkinin olmadığı varsayımı altında oluşacak fiyat veya bedel ile uygunluk sağlamalarını ifade etmektedir (Duran, 2008: 12).

Emsal bedel, vergiyi doğuran olayı oluşturan işlem ve sözleşmelerin ücret, bedel ve fiyat unsurları açısından kötüye kullanımının önüne geçilebilmesi adına vergi kanunlarına dahil edilmiştir (Yaltı, 2009: 12).

“Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ” e göre emsallere uygun fiyat ya da bedeli tespit etmek için karşılaştırılabilirlik analizi yapılması gerekir. Karşılaştırılabilirlik analizi yapılmadan önce de karşılaştırmaya konu emsallerin bulunması gerekmektedir. Mükellefin ilişkili kişilerle yaptığı aynı neviden işlemlerini ilişkisiz kişilerle de gerçekleştiriyorsa ilişkisiz kişilere uyguladığı fiyat iç emsal olabilmekte iken iç emsalin bulunmadığı durumlarda dış emsallerde karşılaştırma verisi olabilmektedir. Dış emsaller ise ilişkisiz şirketler arasındaki gerçekleşen karşılaştırılabilir işlemlerdir (Yaltı, 2008: 7-8).

Karşılaştırılabilirliğin tespitinde dikkate alınan başlıca unsurlar;

**Mal ve Hizmetlerin Nitelikleri:** Mal veya hizmetlerin niteliğindeki farklılıklar, mal ya da hizmetlerin değerinde belli bir farklılığa neden olmaktadır. Bu nedenle, kontrol altındaki işlem ile kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde, bu tür farklılıkların da göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Buna göre dikkat edilmesi gereken husus;

- Mal ve hizmetlerin alım ya da satımında söz konusu malların şekilsel özellikleri, kalitesi ve güvenilirliği, arz miktarı ve bulunabilirliği gibi özellikleri,
- Hizmetlerde hizmetin yapısı ve büyüklüğü gibi özellikler,
- Gayri maddi varlıklar için yapılan işlemin şekli (satış, lisans gibi), malın tipi (patent, marka, know-how gibi), garanti süresi ve kapsamı, malın kullanımından sağlanan faydalar gibi özelliklerdir.

Analizin kapsamını seçilen yöntem belirlemede olduğundan eğer yöntem olarak karşılaştırılabilir fiyat yöntemi seçildiyse, mal ve hizmetlerin niteliklerindeki farklılıklar çok daha önemli olduklarından bu unsur daha ayrıntılı analiz edilmelidir. Karşılaştırılabilirlik analizi, bütün unsurları ve transfer fiyatlandırmasının diğer düzenlemeleri açısından birbirleriyle bağlantılı bir değerlendirmeler bütünü olduğundan unsurlar, yöntemler ve emsaller arasında interaktif bir ilişki kurmak gerekmektedir (Yazar, 2009: 58).

**İşlev Analizi:** Aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasındaki işlemlerde, tarafların kullanmış olduğu varlıklar ve üstlendiği riskler, emsallere uygun fiyat veya bedel üzerinde doğrudan etkide bulunmaktadır. Dolayısıyla, söz konusu işlemlerin karşılaştırılabilirliği adına, tarafların gerçekleştirdikleri işlevlerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilirliği için tasarım, üretim, montaj, araştırma ve geliştirme, hizmet, satın alma, dağıtım, pazarlama, reklam, nakliye, finansman ve yönetim gibi işlevler kullanılmaktadır. İşlev analizi ayrıca kullanılan ya da kullanılacak olan varlıkların, bu varlıkların türünün (kullanılan fabrika ve tesis, gayri maddi varlıklar vb.) ve niteliğinin (kullanılan varlığın yaşı, piyasa değeri, yeri, mülkiyet hakkının sağladığı koruma vb.) de göz önüne alınmasını gerektirmektedir. Aynı zamanda ilgili tarafların yapmış oldukları temel işlevlerin belirlenmesi gerekmektedir beraber ilişkisiz kişilerin üstlendiği işlevlerde belli maddi farklılıklar varsa, düzeltim yapılması zorunludur. Ayrıca işlev analizi yapılırken, ilgili tarafların üstlendikleri risklerin de dikkate alınması gerekmektedir. Bu nedenle, kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılmasında, üstlenilen riskler arasında önemli değişiklik bulunması durumunda ve bunların düzeltimi imkansız ise, karşılaştırılabilirlik söz konusu değildir.

**Ekonomik Koşullar:** İşlem konusu mal veya hizmet aynı olmasına karşın, pazardaki ekonomik şartların farklı olması, emsallere uygun fiyatın farklı olduğunun göstergesidir. Bu sebeple, karşılaştırma sırasında söz konusu pazar şartlarının eşit olması veya fiyat üzerinde etkisi bulunan farklılıkların düzeltilmesi gerekmektedir. Karşılaştırma konusu olabilecek ekonomik koşullar arasında;

- Coğrafi konum,
- Pazar hacmi,
- Pazardaki rekabetin boyutu,
- Alıcı ve satıcının pozisyonları,
- Mal ve hizmetlerin benzerlerinin bulunabilirliği,
- Bölgeler itibarıyla mal veya hizmet arz ya da talep düzeyi,
- Pazarda devlet tarafından yapılan düzenlemeler,
- Arazi, işçilik ve sermaye unsurlarını da içeren ürün maliyetleri,
- Ulaşım masrafları,
- Perakendeci ya da toptancı olma koşulları,
- İşlem tarihi, zamanı ve benzerleri sayılabilir.

Örneğin; Türkiye’de tam mükellef olan (A) Şirketi tarafından, (B) ülkesindeki ilişkili şirkete rekabet nedeniyle 100 TL’ye satılan bir ürün, Türkiye’deki ilişkisiz şirkete 150 TL’ye satılıyor ise, pazarın içinde bulunduğu şartların fiyat üzerindeki önemli etkisinin düzeltimi gerekmektedir. Aksi halde, yapılan işlemler karşılaştırılabilir nitelikte olmayacaktır.

**İş stratejileri:** İş stratejileri, karşılaştırma yapılırken dikkate alınması gereken önemli hususlardan biri olup, bu stratejiler arasında;

- Pazar payının artırılması ve/veya korunması,
- Yenileme ve yeni ürün geliştirilmesi,
- Riskten kaçınma, portföy çeşitlendirmesi ve işin gündelik akışına ilişkin diğer faktörler sayılabilir.

Söz konusu iş stratejilerinin kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilirliğini belirlerken göz önüne alınması gerekmektedir. Örneğin; pazara girmeye veya pazar payını artırmaya çalışan şirket ile pazar payını korumaya çalışan şirketin izleyeceği stratejiler farklı olabilir. Böylece karşılaştırmada bu hususun da dikkate alınması gerekecektir.

#### **1.6.4.4. Emsal Fiyat Aralığı**

Emsal fiyat aralığı, aynı yöntemin farklı karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem verilerine uygulanması veya aynı verilere farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanması ile elde edilen farklı emsal fiyatların oluşturduğu bir fiyat dizisini yansıtmaktadır. Mükellef bu sonuç aralığı içinde aritmetik ortalama, mod, medyan veya başka bir ölçüden en makul olanını kullanmak suretiyle bir tutar belirleyecektir. Dolayısıyla, mükellefin emsal fiyat aralığının içinde bulunması şartıyla belirleyeceği bu fiyat ya da bedel olarak kabul edilecektir (Ferhatoğlu ve Köse, 2008: 44).

Belirlenen emsal fiyat aralığı içerisindeki fiyatların birbirinden büyük ölçüde farklı olması durumunda, karşılaştırılabilirlik analizindeki unsurların veya yapılan düzeltim işlemlerinin yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir. Mükellef tarafından tespit edilen fiyatın emsal fiyat aralığının dışında olması durumunda, fiyat veya bedel söz konusu aralık dikkate alınarak aritmetik ortalama, mod, medyan ya da başka bir ölçüden en makul olanı kullanılarak tespit edilecektir. (Ferhatoğlu ve Köse, 2008: 45).

#### **1.6.4.5. Türk Vergi Sisteminde Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Kullanılan Yöntemler**

Türk vergi sisteminde, transfer fiyatlandırması konusunda uygulanacak yöntemlere baktığımızda;

5520 sayılı KVK'nun 13. maddesinde emsal fiyatın belirlenmesi için OECD'nin ÇUŞ'lar ve vergi idareleri için transfer fiyatlandırması rehberinde geleneksel işlemler yöntemi olarak bilinen üç yöntem önerilmektedir. Bu yöntemler; Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi (Comparable Uncontrolled Price Method), Maliyet Artı Yöntemi (Cost Plus Method), ve Yeniden Satış Fiyatı (Resale Price Method) yöntemidir. Bunların hiç birinin kullanılmasının mümkün olmadığı durumlarda, mükellef için niteliğine göre uygun bir başka yöntem kullanabilecektir. Mükellefin bu yöntemi kullanabilmesi için ilk üç yöntemi kullanıp sonuç alamaması gerekir (Bolaç, 2008: 99).

Kanunun aynı maddesinde mükelleflere ilişkili kişilerle yapacakları mal veya hizmet alım ya da satımında uygulayacakları fiyat veya bedelin tespitinde kullanacağı yöntemi, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirleyebilme hakkı tanınmıştır. Bu hükümlerle ayrıca, mükellef uygulayacağı yöntem konusunda tereddüde düşmesi halinde, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na başvurarak belli bir dönem için yöntem tespiti isteğinde de bulunabilmektedir. OECD tarafından transfer fiyatlandırması konusunda önerilen ve birçok ülkenin vergi mevzuatında yer alan bu uygulama için öncelikle mükellefin gerekli bilgi ve belgelerle Maliye Bakanlığı'na başvurması gerekmektedir. Yöntem üzerinde mükellef ile Maliye Bakanlığı arasında anlaşma sağlanması halinde, belirlenen yöntem üç yılı aşmamak üzere anlaşmada belirlenen süre ve koşullar altında kesinlik taşıyacaktır (Organ ve Çelik, 2006: 139).

#### 1.6.4.6. Türkiye'de Transfer Fiyatlandırmasının Değerlendirilmesi

Aşağıda belirtilen tabloda Türkiye'de Transfer fiyatlandırmasının dayandığı temel noktalar belirtilmektedir.

**Tablo 4: Türkiye'de Transfer Fiyatlandırmasının Değerlendirilmesi**

<b>Transfer Fiyatlandırması İncelemesi Yapmaya Yetkililer</b>	Vergi Usul Kanununun 135 inci maddesinde belirtilen incelemeye yetkililer: Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, İlin en büyük mal memurları, Vergi dairesi müdürleri, Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar
<b>Hedef endüstriler</b>	İlaç sektörünün aktif olarak inceleme altında olduğu görülmekle birlikte diğer sektörlerin de incelemeye alınma ihtimalleri vardır. Endüstrideki karlılık ve ilişkili kişilerle gerçekleştirmiş oldukları işlemler incelemeye alınacak sektörlerin belirlenmesinde dikkate alınmaktadır.
<b>İncelemeye konu olması muhtemel işlem tipleri</b>	GİB (Gelir İdaresi Başkanlığı) tarafından belirlenmiş özel bir işlem tipi olmasa da fikri haklar, grup içi hizmetler ve gayri maddi haklar transfer fiyatlandırması çalışmaları için ana ilgi konularıdır.
<b>Transfer fiyatlandırmasına ilişkin cezalar</b>	Türk mevzuatında transfer fiyatlandırmasına ilişkin özel bir ceza bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanununda yer alan genel cezalar transfer fiyatlandırması konularında da uygulanmaktadır.

<b>İnceleme Nedenleri</b>	Mükelleflerin seçimi ve inceleme amacı aşağıdaki faktörler tarafından belirlenmektedir: - Mükellefin karlılığı - Mükellefin ilişkili kişilerle gerçekleştirmiş olduğu işlemler ve söz konusu işlemlerin hacmi - yeniden yapılanmasının boyutu
<b>Dolaylı veriler ve gümrük vergileri</b>	Aynı transfer fiyatının doğrudan ve dolaylı vergi amaçları için kullanılması gerekmele birlikte transfer fiyatlandırmasına ilişkin uygulama kaynakları henüz entegre olamamıştır.
<b>Karşılaştırılabilir veri</b>	Türkiye’de karşılaştırılabilir bilgi araştırması yapmak için kamusal bir veri deposu bulunmamaktadır. Bu nedenle, yerel işletmeler emsal olarak kullanılırken bu duruma ilişkin herhangi bir yasal hüküm yoktur. Bu yüzden Avrupa içinde bölgesel karşılaştırmalar da kullanılabilir.
<b>Transfer fiyatlandırması yöntemleri</b>	Türk mevzuatında transfer fiyatlandırması hükümleri emsal bedelin tespiti için yöntemler için bir hiyerarşi öngörmüştür. Geleneksel yöntemler tercih edilmektedir ancak mükellef geleneksel yöntemlerin kendisi için neden uygun olmadığını mantıklı gerekçelerle açıklayabilirse diğer yöntemleri de kullanabilmektedir.
<b>Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları</b>	Türkiye’de bütün kurumlar vergisi mükellefleri için peşin fiyatlandırma anlaşmaları kullanılabilir.

### **1.6.5. Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Ortaya Çıkabilecek Sorunlar ve İdari Yaklaşımlar**

OECD rehberinin 4’üncü bölümünde vergi mükellefleri ile vergi idareleri arasında çıkabilecek anlaşmazlıkların çözümüne yönelik çalışmaları ve olabilecek çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik yaklaşımları tartışmaktadır.

#### **1.6.5.1. Vergi Mevzuatına Uygunluk**

Vergi düzenlemelerinde zaman içinde yapılan iyileştirme ve geliştirme çalışmaları sadece uygulamaya yönelik değil aynı zamanda yönetimine yönelik olarak da sık sık gözden geçirilmelidir. OECD düzenlemelerinde her üye ülkenin vergi idarelerinin yapacağı uygulamalarda üç temel unsurun da dikkate alınması beklenmektedir (OECD, 2010: 133).

Bunlar:

- Mükelleflerin koyulan kuralları ihlal etme yollarının en aza indirilmesi,
- Mevzuatla ilgili yeterli eğitimin hem mükellefler hem idare çalışanlarına verilmesi,
- Mükelleflerin aykırı davranışlarına caydırıcı cezaların uygulanmasıdır.

### **1.6.5.2. Vergi İncelemesi Uygulamaları**

Vergi inceleme süreci, incelemeye başlama tutanağının alınmasından vergi inceleme raporunun mükellefe tebliğ edilmesine kadar geçen bir süreç olup, bu sürecin tarafları Devlet (Vergi İdaresi), Vatandaş (Mükellef), Meslek Mensuplarından (SMM,YMM) oluşmaktadır (Düz, 2017: 2).

OECD Üyesi ülkeler arasında vergi incelemesi uygulamalarında önemli ölçüde farklılıklar doğabilmektedir. Söz konusu farklılıklar, ilgili vergi dairesinin sistem ve yapısı; ülkenin coğrafi açıdan kapsadığı alan ve nüfusu, ulusal ve uluslararası ticaretin boyutu, kültürel ve tarihsel etkiler gibi, unsurlardan doğabilmektedir (OECD, 2009: 69).

Vergi inceleme elemanlarının çalışmalarında, mükelleflerin transfer fiyatlandırması uygulamalarında seçtikleri yöntemi dikkate alarak değerlendirme yapmaları istenmektedir. Ayrıca çok dikkatli bir mükellefin bile gözünden kaçan bir nokta, yanlış yorumlanıp yanlış uygulama yapılmasına yol açabileceğinden inceleme elemanları da gerçeklerden yanlış sonuçlara ulaşabilirler. Bu sebeple, inceleme elemanlarından esnek olmaları istenmektedir (OECD, 2009: 69).

### **1.6.5.3. İspat Yükü**

OECD üyesi ülkeler arasında farklılık gösterebilen diğer bir durum da vergi incelemesi uygulamalarıdır. Birçok ülkede hem mükellef ile işlemlerinde hem de vergi davaları durumunda ispat yükü vergi idaresine aittir. Bu ülkelerin bir kısmında, mükellefin, örneğin işbirliğinde bulunulması durumu ya da makul ölçülerde belge

sunma taleplerini yerine getirmemesi, yanlış veya yanıltıcı bilgiler içeren bildirimlerde bulunması gibi iyi niyet ilkelerine uygun davranmadığının belirlenmesi durumunda, ispat yükü tersine dönebilmekte ve vergi idaresine vergiye tabi karın resen belirlenmesi için yetki verilmektedir. Diğer başka ülkelerde mükellefler ispat yükünü üstlenmektedir (OECD, 2009: 70).

İspat külfetinin mükellefe ait olduğu ülkelerde vergi idareleri mükelleflerin vergi yükümlülüklerinin kanun uygulamalarına aykırı şekilde re'sen yükseltme yetkisine sahip değildir (Uyanık, 2010: 278).

#### **1.6.5.4. Karşılıklı Anlaşma Usulü**

Transfer fiyatlandırması uygulamasında ortaya çıkması muhtemel çifte vergilendirme sorunlarının çözümüne yönelik idari yaklaşım olarak karşımıza çıkan Karşılıklı Anlaşma Usulü (KAU), bir vergi anlaşmasına taraf devletler arasındaki vergi uyumsuzluğunun bu devletlerin yetkili makamlarının karşılıklı görüşmeler sonucunda her iki taraf için de kabul edilebilmesi makul olan ortak bir çözüm arama usulüdür. KAU, taraf devletlerin anlaşma hükümlerini en doğru şekilde uygulayarak varolan uyumsuzlukların giderilmesini ve ortaya çıkacak uyumsuzlukların önlenmesine hizmet eden bir süreci nitelendirmektedir (Ferhatoğlu, 2010: 38).

#### **1.6.5.5. Eş Zamanlı Vergi İncelemeleri**

Transfer fiyatlandırmasına yönelik çifte vergilendirmenin önlenmesi için yapılan vergisel uygulamalardan bir diğeri de eş zamanlı vergi incelemeleridir.

Bu vergi denetimi yolu, birden çok ülkede faaliyet gösteren çok uluslu şirketin her bir vergi idaresi tarafından aynı anda vergi incelemesine tabi tutulmasını ifade etmektedir. Bu uygulamada önceden kararlaştırılan aynı zaman diliminde her ülkenin vergi müfettişleri, kendi birimlerinde vergi incelemesini gerçekleştirirler. Bunun sonucunda ulaşılan bilgileri diğer ülkelerin vergi denetim birimleri ile paylaşmaktadırlar. OECD Çok Taraflı Vergi Anlaşması 8. maddesinin ikinci fıkrasında eş zamanlı vergi incelemesinin tanımı yapılmıştır. Buna göre eş zamanlı



vergi incelemesi, “iki veya daha fazla devletin, her biri kendi sınırları içerisinde kalarak, kendileri için ortak çıkarlarının bulunduğu veya tamamlayıcı bilgilere ulaşacaklarını düşündükleri bir veya daha fazla mükellef üzerinde, topladıkları bilgileri değişmek üzere yaptıkları vergi incelemesidir”. Bu uygulamanın esasları ve uygulama kriterleri ülkelerin kendi aralarında akdedecekleri bir sözleşme ile belirlenecektir. Bu durumda Çok Taraflı Anlaşma, Çift Taraflı Anlaşmalar ve de Avrupa Birliği mevzuatı eş zamanlı vergi incelemesini uygulamak isteyen ülkeler ayrı bir sözleşme ile tüm detaylar belirlendikten sonra uygulamaya konulabilecektir (Kılıç, 2016: 6).

OECD Model Anlaşmasının 26. Maddesinde yer alan bilgi alışverişi üç şekilde gerçekleşmektedir. Bunlar; Talep Üzerine Bilgi Alışverişi, Kendiliğinden Gerçekleşen Bilgi Alışverişi ve Otomatik Olarak Gerçekleşen Bilgi Alışverişidir. Anlaşma kapsamına giren mükellefler eş zamanlı vergi incelemesine tabi tutulacakları hakkında önceden bilgilendirileceği belirtilmektedir (OECD, 2009: 70).

Eş zamanlı vergi incelemesi, uluslararası ticaretin önemli problemlerinden bir halini alan çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesinde ve özellikle transfer fiyatlandırması veya vergi cennetleri ile ilgili zorlukların aşılmasına imkan tanıyan oldukça önem arz eden bir işbirliği yöntemidir (Kılıç, 2016: 7).

#### **1.6.5.6. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları (APA-PFA)**

OECD Rehberinde Peşin Fiyatlandırma Anlaşması (“APA”) “kontrol edilen işlemlere ilişkin olarak, söz konusu işlemler için sabit bir dönemde transfer fiyatlandırmasının belirlenmesi amacıyla uygun bir dizi kriter (örneğin, yöntem, karşılaştırılabilir değerler ve uygun düzeltmeler, gelecekteki olaylara yönelik önemli varsayımlar) belirleyen düzenlemeler bütünüdür” şeklinde tanımlanmıştır (OECD, 2001: 41).

Peşin Fiyatlandırma Anlaşması, resmi olarak bir mükellef tarafından başlatılır ve mükellefle, bir ya da daha fazla ilişkili şirket ve bir ya da daha fazla vergi idaresi arasındaki müzakereleri gerektirir (OECD, 2009: ).

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, transfer fiyatlandırmasından doğan vergi uyumsuzluklarının önlenmesi amaçlı, vergi idaresi ile mükellefin işbirliğine dayanan bir uygulamayı ifade etmektedir (Aksümer, 2015: 164).



## İKİNCİ BÖLÜM

### PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI

Transfer fiyatlandırmasının temelini emsal bedelin tespit edilmesi yansıtmaktadır ve emsal bedelin tespit edilmesi amacıyla geliştirilen yöntemlerden birçoğunun detaylı analizler yapılmadan mükellefler tarafından uygulanabilirliği güçtür. Uygulanmaları durumunda uygun transfer fiyatının tespiti aşamasında yöntemler arasında ciddi boyutta farklar oluşabilir (Tunç, Erişim: 01/07/2010).

Uygulamaya konulan transfer fiyatlandırması yöntemi, mükellef ile vergi idaresi arasında görüş farklılıklarına sebebiyet verebilir ve iyi niyetli mükellefler de dahil olmak üzere tarhiyat riskiyle karşılaşabilmektedir. Bu açıdan bakıldığında, vergi idaresi ve mükelleflerin “emsal bedel” hususunda oluşabilecek uyuşmazlıkların önüne geçebilmek ve var olan uyuşmazlıkları çözebilmek amacıyla bazı idari çözüm yöntemlerinin oluşturulması gerekli görülmektedir. Söz konusu çözüm yöntemlerinden en önemli sayılabilecek ve OECD üyesi ülkelerde en çok rağbet göreni “Advance Pricing Agreement”(APA)/“Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları” (PFA) dır (Tunç, Erişim: 01/07/2010).

Mükellefler açısından incelendiğinde bu anlaşmalar mükelleflere vergi planlaması yapmaları için olanak sağlamakla birlikte vergi yüklerinin tespitinde de kolaylık sağlamaktadır (Işık, 2005: 196).

Birçok ülkede işletmeler bağlı buldukları vergi idarelerine başvurmaları suretiyle, kullanmayı arzu ettikleri transfer fiyatlandırmasına ilişkin yöntemlere uygun istenilen belgeleri sunar ve vergi idaresinin gerekli incelemelerden sonra uygun bulması sonucu belirtilen yöntem için önceden anlaşma sağlanabilmektedir (Güzeldal, 2008: 166).

## **2.1. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARININ TANIMI**

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, muhtemel transfer fiyatlandırması sorunlarından kaynaklanan anlaşmazlıkları çözmek amacıyla düzenlenen bir uygulamadır. (Kellar, 2000: 2).

PFA'lar, transfer fiyatlandırması uygulamalarında mükelleflerin bağlantılı olduğu kişilerle yapacakları mal ve hizmet alış –verişlerinde karşılayacakları muhtemel vergi incelemelerine ilişkin bir uygulamadır. Özellikle yurtdışı işlemler dikkate alınarak uygulanması söz konusu olan PFA'larda belirli bir zaman dilimine dayalı öngörülebilir fiyatlandırmada seçilecek yöntem önem arz etmektedir. (Seviğ, 2007, Erişim Tarihi: 17.05.2018).

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, mükellef ile vergi idareleri arasında belirli bir sürede belirli işlemlerde uygulanabilecek transfer fiyatlandırması yöntemleri konusunda önceden anlaşmalarıdır (Shourie, 2002: 29).

OECD uygulamalarına göre Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, resmi olarak bir mükellef tarafından başlatılmakta olup, mükellef ile bir veya birden fazla ilişkili şirket ve bir veya birden fazla vergi idaresi arasındaki müzakere sürecini yansıtmaktadır (OECD, 2009: 55).

## **2.2. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARININ KAPSAMI VE UYGULAMA ALANI**

Transfer fiyatlandırması yöntemleri, farklı ülkede bulunan sınır ötesi işlemlerdeki fiyatlar için uygulanmakla birlikte, tek bir ülkedeki işlemler içinde uygulanabilmektedir. Buna karşılık peşin fiyatlandırma anlaşmaları tek bir ülke sınırı içerisinde uygulanması için bir sınır belirtilmemesine rağmen genellikle uluslararası işlemler için öngörülmüş, birden fazla ülkede faaliyet gösteren işletmelerin bağlı bağlı bulunduğu grup içindeki işlemlerde meydana gelen bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır (Yaltı Soydan, 2006: 11-12).

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, kontrol altındaki işlemlerle ilgili olarak transfer fiyatlandırmasının tespit edilmesinde belli bir süre için uygulanacak

yöntemin mükellef ile idare tarafından anlaşma sonucunda belirlenmesini ifade etmektedir. Bu açıdan baktığımızda bu anlaşmaların kapsamına, kontrol altındaki işlemler girmekte ve kontrol dışı işlemler için peşin fiyatlandırma anlaşmasının yapılması mümkün değildir. Bunun yanında peşin fiyatlandırma anlaşmalarında temel olarak yöntem belirlendiği için karşılaştırılabilir unsurlar, uygun düzeltimler, gelecekteki olaylara ilişkin kullanılan varsayımlar gibi yöntemin uygulanmasına ilişkin ana unsurların da yapılan anlaşmanın kapsamında değerlendirilmesi gerekir (Biçer, 2008: 142- 143).

Peşin fiyatlandırma anlaşmasının kapsamına kurumlar vergisi mükellefleri girmektedir. Bu çerçevede;

-Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri,

-Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemleri,

-Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde faaliyette bulunmayan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemleri ile ilgili olarak belirlenecek yöntem konusunda İdare'ye başvurmaları mümkün bulunmaktadır (GİB, 2015: 3).

**Tablo 5: Peşin Fiyatlandırma Anlaşması Kapsamı**

01/01/2009'dan itibaren	İşlem Türü
Tüm Kurumlar vergisi mükellefleri	Yurt dışı ilişkili işlemleri
Tüm Kurumlar vergisi mükellefleri	Serbest Bölgedeki Kurumlar vergisi Mükellefleri ile olan ilişkili işlemleri
Serbest Bölgedeki Kurumlar Vergisi Mükellefleri	Serbest Bölge <u>dışı</u> kurumlar vergisi Mükellefleri ile olan ilişkili işlemleri

### 2.3. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARININ YAPILMA NEDENLERİ VE AMAÇLARI

ÇUŞ'lar genel olarak aşağıda belirtilen durumlarda vergi idareleri ile anlaşma yoluna gidip peşin fiyatlandırma anlaşması uygulamalarına dahil olmaktadır (Benveniste;

[https://www.verginet.net/dtt/4/TransferFiyatlamasindaOnFiyatlandırmaAnlasmalariAdvancePrici\\_10088.aspx](https://www.verginet.net/dtt/4/TransferFiyatlamasindaOnFiyatlandırmaAnlasmalariAdvancePrici_10088.aspx) Erişim Tarihi: 17.05.2018):

- Yöntemin belirlenme aşamasında karşılaştırmanın yapılabilecek bir emsal bulunmaması halinde karşılaştırma yapma imkanı bulunmayan kamuya açık yeterli ve güvenli bir veri elde edilememesi,
- Mükellefe özgü faaliyet sisteminin bulunması, söz konusu sistemin emsal işletmelerle karşılaştırılamayacak derecede farklılık göstermesi
- Mükelleflerin uygulamadaki fiyatlama yöntemlerinin farklı vergi idarelerinin denetimine bırakılması

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, transfer fiyatlandırması muhteviyatının tamamını kapsayabileceği gibi, sadece belli işlemlere veya belli bir döneme ilişkin olarak da uygulanabilmektedir.

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, mükelleflerin vergi yasalarına gönüllü uyumunu teşvik eden ve hem mükellef hem de vergi idaresi açısından bu konu ile ilgili harcanan zamanı azaltmayı amaçlayan bir düzenlemedir. Düzenleme, transfer fiyatlandırması ile ilgili belirsizlikleri azaltmak ve uluslararası ilişkili şirketler arası işlemlerin vergisel sonuçlarının tahmin edilebilir olmasını sağlamak amacıyla (Beylik, 2004: 420).

### 2.4. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARININ TÜRLERİ

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının, çeşitli ülkelerde düzenlemelerinin bulunmasıyla birlikte bazı ülkelerde de bu konu hakkında herhangi bir düzenleme mevcut değildir. Bu anlaşmanın çeşitli türleri mevcut olduğu için bu yöntemi

düzenlemelerine dahil eden ülkeler belirlenen türlerden herhangi birini seçmede serbesttirler.

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, anlaşmada yer alan tarafların sayısına göre, tek taraflı (Unilateral APA), iki taraflı (Bilateral APA) veya çok taraflı (Multilateral APA) olmak üzere düzenlenebilmektedir (Yazar, 2008: 140).

#### **2.4.1. Tek Taraflı (Unilateral) Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları**

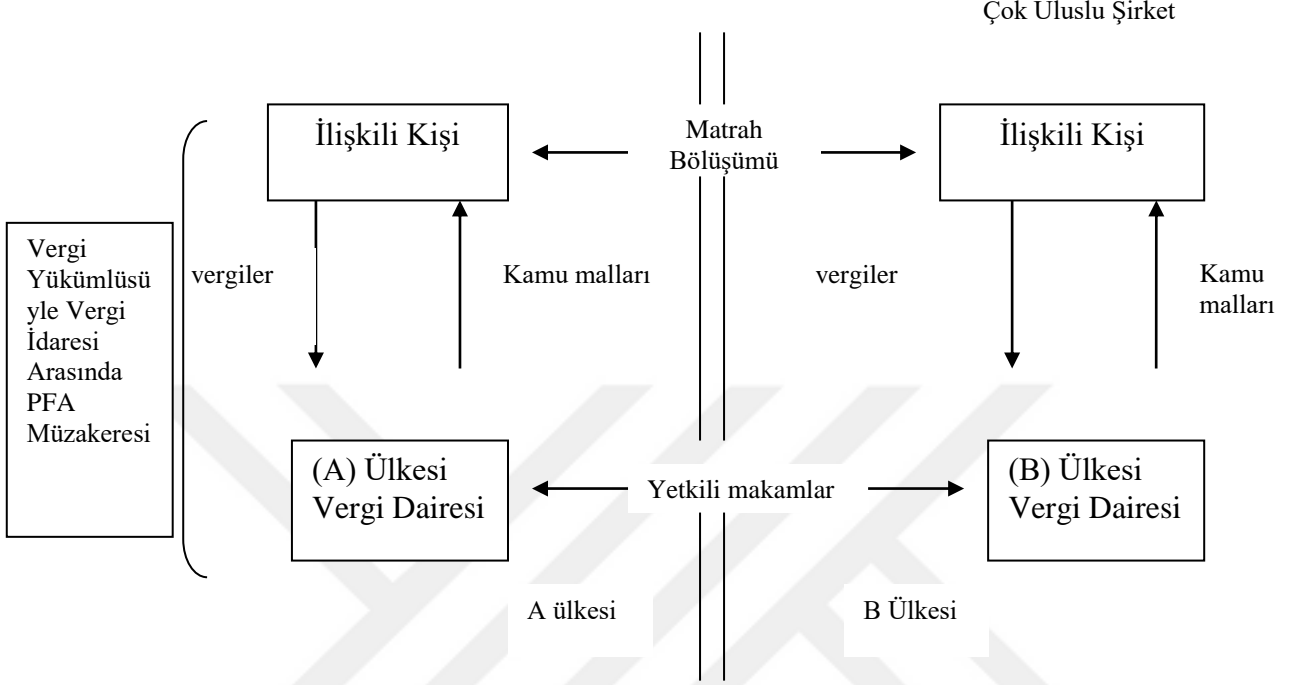
Tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarında, mükellef ile gelir idaresi bulunmaktadır. Faaliyette bulunulan ülkenin vergi mevzuatına göre mükellef ile vergi idaresi arasında anlaşma yapılmaktadır. Diğer ülkelerin vergi idareleri bu anlaşmalarda yer almamaktadır (Yazar, 2008: 140).

Anlaşma tek taraflı yapıldığı takdirde bir takım problemler oluşmaktadır. Bu problemlerin en önemlisi çifte vergilendirme durumunun olması halinde bunu ortadan kaldırmamasıdır. Çifte vergilendirmeyi önlemek adına OECD Rehberi, iki taraflı ve çok taraflı anlaşmalar yapılmasını önermektedir.

#### **2.4.2. İki Taraflı (Bilateral) Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları**

İki taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntem konusunda söz konusu alım satım işlemlerinin ilgilendirdiği diğer vergi idaresi, mükellef ve idare arasında yapılan anlaşmaları ifade etmektedir ( Biçer, 2008: 143).

## Şekil 2 : İki Taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Temel Yapı



**Kaynak:** Ferhatoğlu, Emrah (2010), "Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözülmesi, Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması", Beta Yayınları, İstanbul

### 2.4.3. Çok Taraflı (Multilateral) Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları

Çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları, ikiden fazla vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasında yapılmaktadır (Rutgets ve diğerleri, 2004: 37).

Bu anlaşmalar, ilişkili bulunan kişilerle yapılması öngörülen mal veya hizmet alım ya da satımı sırasında uygulanacak fiyat veya bedelin belirlenmesine yönelik yöntem konusunda söz konusu alım-satım işlemleri ile ilgili diğer vergi idareleri, mükellef ve idare arasında yapılan anlaşma türünü göstermektedir.

Çifte vergilendirme ile ilgili birtakım endişeler, birçok ülkenin iki taraflı veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarını uygulamalarına yöneltmekte ve tek taraflı anlaşma yöntemi pek tercih edilmemektedir. İki taraflı veya çok taraflı anlaşmalar, çifte vergilendirmenin olası risklerini azaltmak amaçlı önlemler içermesi, vergi mükellefleri ve idareleri için daha adil yaklaşımı benimsetmesi ve vergi



mükelleflerine vergi yükü konusunda daha kesin bir yaklaşım taşıması dolayısıyla vergi mükelleflerinin inceleme risklerini azaltıcı nitelik sağlamaktadır (Işık, 2005: 199).

#### **2.4.4. Genel Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları**

Peşin Fiyatlandırma Anlaşması (bazı ülkelerde tercih edildiği gibi) bir mükellefin transfer fiyatlandırmasına ilişkin tüm işlemlerini kapsayabilir bu durumda genel peşin fiyatlandırma anlaşmaları söz konusudur (OECD, 2009: 129-130).

#### **2.4.5. Özel Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları**

Peşin Fiyatlandırma Anlaşması talebinin, anlaşmanın salt belirli ilişkili şirketleri ve grup içi işlemleri kapsayacak biçimde sınırlandırılması durumunda özel peşin fiyatlandırma anlaşmaları söz konusudur (OECD, 2009: 130).

### **2.5. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARININ AVANTAJLARI VE DEZAVANTAJLARI**

Mükellefler içinde buldukları şartları değerlendirerek ve peşin fiyatlandırma anlaşmalarının kendilerine yönelik olumlu ve olumsuz etkilerini göz önünde bulundurarak vergi idaresi ile anlaşma yapıp yapmamak konusunda karar vermektedir. Bu nedenle peşin fiyatlandırma anlaşmalarının avantaj ve dezavantajlarını açıklamak yerinde olacaktır.

#### **2.5.1. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Avantajları**

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının hem vergi idareleri hem de vergi mükellefleri açısından çok önemli avantajları bulunmaktadır. Mükellef için bakıldığında en önemli avantaj işlemlerin transfer fiyatlandırması konusunda kesinlik kazanması ve mükelleflerin daha elverişli bir vergi ortamı sağlamış olmalarıdır (Commission of the European Communities, 2007: 7).

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları uygulaması, mükelleflere uluslararası işlemler için vergisel uygulamaların ne şekilde olacağına dair önceden tahmin edilebilme olasılığını arttırması ve bu konudaki belirsizliğin ortadan kaldırılması hususunda destek sağlamaktadır. Bu anlaşmalar vergi idareleri ve mükellefler açısından uzlaşmaya dayanan bir işbirliği imkanı yaratmaktadır (Shourie, 2002: 30-31).

Peşin fiyatlandırma Anlaşmaları, mükellefler ve vergi idareleri arasında transfer fiyatlandırması uygulamalarına yönelik bazı konularda ortaya çıkma olasılığı bulunan yüksek maliyet ve zaman gerektiren incelemeler ve dava durumlarının oluşmasını önleyebilmektedir (OECD, 2009: 132). Aynı zamanda vergi idareleri anlaşma yapmaya karar verdikleri mükellefler hakkında hemen hemen gerekli bilgiye sahip oldukları için mükellefin kazancının incelenmesinde daha az kaynak gerekecektir (Kim ve Swinnerton, 1997: 22-23).

OECD tarafından ortaya konulan ilkelere göre, peşin fiyatlandırma anlaşmalarının süresi, kapsadığı süre ya da geçerlilik süresi sona ermeden tarafların yeniden görüşmesiyle uzatılabilme imkanı bulunmaktadır (Ferhatoğlu ve Köse, 2008: 111).

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, vergi idaresi ile peşin fiyatlandırma anlaşması imzalayan mükellefin transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak gelecek yıllarda doğabilecek vergisel yükümlülüklerinin önceden bilinmesi dolayısıyla finansal açıdan daha tutarlı kararlar alınabilmesini sağlamaktadır (Yazar, 2008:141).

İki veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları, ilgili tüm ülkelerin katılımını sağlaması sebebiyle çifte vergilendirme olasılığını azaltması da bir avantaj olarak değerlendirilmektedir (Yazar, 2008: 141).

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, diğer yöntemlere göre fiyatın hesaplandığı belgeleri tutma yükümlülüğünü de ortadan kaldırmaktadır. PFA imzaladıktan sonra belge tutma zorunluluğu sadece kabul edilen yöntemin anlaşmaya uygunluğunu destekleyecek kayıtlar için geçerlidir. Bu nedenle PFA'lar belirlilik sağlamaları dolayısıyla vergi mükellefleri için daha cezbedici bir hale gelmektedir (Yalçınar ve Ertürk, 2017: 415-416).

### 2.5.2. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Dezavantajları

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının dezavantajlarına baktığımızda, özellikle iki taraflı PFA'yı iç hukuklarında düzenlemeyen, tek taraflı PFA uygulaması kullanan ülkeler açısından çifte vergilendirme sorunu oluşabilmektedir. Bununla birlikte OECD'nin belirttiğine göre tek taraflı PFA'lar çifte vergilendirmenin azalmasını kesin olarak sağlamamakta, vergi idaresi ile mükellefler arasındaki önemli problemleri ortaya çıkarmaktadır (Markham, 2005: 14).

PFA'nın maliyetinin transfer fiyatlandırması uygulaması ve denetimlerinin maliyeti ve zaman harcayıcı uygulamaları karşısında değerlendirilmesi gerekmektedir. OECD, PFA için yapılması gereken evrak işlerinin sınırlanması gerektiğini ve PFA başvurularında şirketler ve mükellefler hakkında detaylı bilgilerin fazla aranmaması gerektiğini belirtmektedir (Markham, 2005: 20). Ancak uygulama açısından bakıldığında PFA'ların göreceli olarak maliyetli olduğu görülmektedir

İki taraflı veya çok taraflı PFA'lar karşılıklı anlaşma prosedürü altında anlaşmaya varıldığından dolayı uzun zaman almaktadır. Yetkili makamlar, önceki yıl verileri yerine cari yıl verileri ile çalıştıklarından bu durum zor ve zaman alıcı olabilmektedir (Markham, 2005: 25). Ayrıca taraflardan birinin devlet birimi olması sebebiyle süreç uzun sürmekte ve konunun hızlı bir şekilde çözüme ulaşılmasında engel teşkil etmektedir (Işık, 2005: 202).

Vergi idaresi tarafından PFA başvurusu için ihtiyaç duyulan bilgilerin kapsamı, denetimle anlaşılmayacak transfer fiyatlandırması uygulamalarının ortaya çıkmasına neden olabilir. Ayrıca mükellefin vergi ile ilgili işlemlerinin denetlenme riskini artırmaktadır (Markham, 2005: 31). Mükellef tarafından yapılan başvurunun incelenmesi sırasında idaraya sunulan bilgi ve belgeler, anlaşmanın gerçekleşmemesi durumunda vergi incelemesinde kullanılabilmesi dezavantaj yaratmaktadır (Tanrikulu, 2008: 132).

Vergi mükellefi PFA başvurusu için çaba sarf ederken başvurunun idare tarafından reddedilme riski bulunmaktadır. Önceki uygulamalarda mükellefin başvurusu reddedildiğinde alternatif bir seçeneği yokken şuanda başvuru reddedildiğinde mükellefe yetkililerle görüşme hakkı tanınmaktadır (Markham, 2005: 34).

## **2.6. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARINDA BAZI ÜLKE DÜZENLEMELERİ VE UYGULAMALARI**

Uluslararası alanda peşin fiyatlandırma anlaşmalarının önemi giderek artmaktadır. OECD düzenlemeleri başta olmak üzere çeşitli ülkelerde peşin fiyatlandırma anlaşmalarına yer verilmektedir. Çalışmanın bu kısmında çeşitli ülkeler açısından peşin fiyatlandırma anlaşmaları uygulamalarına yer verilecektir.

### **2.6.1. OECD Rehberinde Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları**

OECD'nin düzenlediği “Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi” transfer fiyatlandırmasında uluslararası bir uyum sağlamaya ve bu alandaki sorunları çözmeye çalışmaktadır. OECD rehberi bir yasa değildir ancak Rehber bütün ülkelerin yasal düzenleme yapabileceği bir temelde oluşturulmuştur. OECD, bu Rehber ile üyelerini bir düzene uymaya teşvik etmekte ve sorunların çözümünü sağlamaya çalışmaktadır (Yazar, 2008: 140).

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, 1995 yılındaki düzenlemelerde “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Uyuşmazlıkların Önlenmesi ve Çözümünde İdari Yaklaşımlar” (Administrative Approachs to Avoiding and Resolving Transfer Pricing Disputes) başlıklı IV. Bölümün (F) başlıklı alt bölümünde açıklanmış daha sonra 1999 yılında ek bir bölüm olarak “Karşılıklı Anlaşma Prosedürü Uyarınca Peşin Fiyat Anlaşmalarının Uygulanması” (Guidelines for Conducting Advance Pricing Arrangements Under the Mutual Agreement Procedure) başlığı ile düzenleme yapılmıştır. Bu konuya ilişkin daha sonra 2009 yılında bir rehber daha yayımlanmıştır. Ayrıca Peşin fiyatlandırma anlaşmaları konusunda OECD'nin, 2012

yılında “Advance Pricing Arrangements Approaches to Legislation” başlıklı düzenlemesi de mevcuttur.

OECD Rehberine göre Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, kontrol altındaki işlemlerin transfer fiyatlandırmasının tespitinde belli bir süre için uygulanacak yöntemin, mükellef ile idare tarafından anlaşma sonucunda belirlenmesini ifade etmektedir (OECD, 2001: 124).

OECD ülkelerinde Peşin fiyatlandırma anlaşmaları mevzuatının hazırlanmasında bazı temel ilkeler benimsenmiştir. Bu ilkelere bakacak olursak (Tunç, 2009);

- PFA, ilişkili kişilerle yapılan ticari işlemlerde uygun transfer fiyatının bulunmasını sağlayacak metodu tespit etmek amacıyla düzenlenmektedir.
- PFA’lar zorlayıcı olamamakla birlikte söz konusu anlaşma için mükellefler ilgili vergi idaresine başvuruyu yapmakta ancak vergi idaresi başvuruyu kabul edip etmemekte serbesttirler.
- PFA’lar belirli bir süre için yapılmakla birlikte 3 yıl için hazırlanan anlaşmalar 5 yıla kadar uzatılabilmektedir.
- Vergi idareleri PFA’lar için mükelleflerden belge talebinde bulunmakta olup, gerektiği durumlarda ilişkili kişilerini de incelemek ve belge talebinde bulunabilmektedir.
- PFA’ların olumlu sonuç yaratabilmesi için ilişkili şirketler arasında mutlaka işbirliği bulunması gerekmektedir.
- PFA’ların imzalanması ile birlikte vergi idareleri mükelleflerin anlaşma hükümlerine uyup uymadığının denetlemesini yapması gerekmektedir.
- Vergi idareleri anlaşma hükümlerine uymayan mükellefler için anlaşmayı tek taraflı olarak feshedebilmektedir.

OECD bazı üye ülkelerinin kendi yerel mevzuatlarında PFA’ları yapabilmeleri için gerekli hukuki nitelik bulunmakla birlikte bazı üye ülkelerde ise düzenleme bulunmamaktadır. Eğer yapılan anlaşma metninde, OECD Modelinin 25

inci maddesine benzer şekilde karşılıklı anlaşma usulüne dair bir ibare bulunuyorsa, transfer fiyatlandırma uygulamalarının çifte vergilendirmeye yol açabilecek veya Anlaşma konusunda yorum veya uygulama açısından zorluk veya şüphelere yol açması durumunda, yetkili makamlar PFA'nın gerçekleştirmesine izin verebilmektedir (Işık, 2005: 198).

### 2.6.2. ABD'de Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları

ABD'de transfer fiyatlandırması ile ilgili düzenlemeler asıl olarak Ulusal Gelir Kanunu (Internal Revenue Code) kısım 482'de yapılmıştır. ABD'deki transfer fiyatlandırması uygulamaları, OECD uygulamaları ve 'arm's length' (emsal bedel) prensibi ile uyumludur. Bu çerçevede, IRC 482 düzenlemeleri ile ilişkili bir şirketin kazancını saptamaya yönelik standartlar belirlenmektedir (IRS, [http://www.irs.gov/irb/2008-15\\_IRB/ar13.html](http://www.irs.gov/irb/2008-15_IRB/ar13.html) Erişim Tarihi: 24.05.2018).

ABD' de peşin fiyatlandırma anlaşmaları programları, IRS bünyesinde oluşturulan takım lideri öncülüğündeki takımlar tarafından yürütülmektedir. Takım lideri PFA takımının organize edilmesinden sorumlu bulunmaktadır. Takım lideri ayrıca, mükellefler ile toplantı yapılması, gerekli bilgilerin toplanması ve tartışmaların yönetilmesi konularında da sorumlu bulunmaktadır ([http://www.irs.gov/irb/2008-15\\_IRB/ar13.html](http://www.irs.gov/irb/2008-15_IRB/ar13.html) Erişim Tarihi: 24.05.2018).

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarına yönelik süreç ABD'de isteğe bağlı olmaktadır. Karar verilen anlaşmalara yönelik mükellefler başvuru harcını yatırıp süreci başlatmış sayılırlar. PFA lara ilişkin süreç 5 aşamadan oluşmaktadır. Söz konusu aşamalar; (IRS, [http://www.irs.gov/irb/2008-15\\_IRB/ar13.html](http://www.irs.gov/irb/2008-15_IRB/ar13.html) Erişim Tarihi: 24.05.2018)

- *Başvuru:* PFA başvurusu yapılmadan önce genellikle mükellefler ile PFA personelleri arasında programın işleyişi hakkında resmi niteliği bulunmayan toplantılar yapılmaktadır.
- *Ayrıntılı İnceleme:* PFA takım liderlik görevini üstlenenler, mükellefin konu hakkındaki belgelerinin tam ve kesinliği konusunda ayrıntılı inceleme yapıp bu konuda eminlik kazanmalıdırlar.

- *Analiz:* PFA'larla ilgili çalışmanın önemli bir kısmı PFA bünyesinde ve IRS tarafından görevlendirilen saha ekonomistleri tarafından yapılmaktadır. İlgili analiz süreci konu ile ilgili daha fazla bilgi toplanması gerektiği sonucuyla bitebilir.
- *Müzakere ve Anlaşma:* Bu süreç, tek ve iki taraflı anlaşmalarda farklılık yaratmakla birlikte iki taraflı söz konusu olan anlaşmalar için iki ayrı yetkili birim tarafından süreç yönetilmektedir.
- *Tasarı, Gözden Geçirme,Uygulama:* ABD için anlaşmalarda yetkili birim olan IRS ile mükellefin anlaşma sağlaması durumunda PFA lara kısa süre içerisinde son hali verilerek uygulama konmaktadır.

### **2.6.3. Avrupa Birliğinde Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları**

Avrupa Birliği Ortak Transfer Fiyatlandırması Forumu, AB içinde 26 Şubat 2007 tarihinde peşin fiyatlandırma anlaşmaları için bir rehber yayınlamıştır. Genel olarak bakıldığında Avrupa Birliğinde belirgin bir şekilde ABD PFA prosedürü ile benzerlik görülmektedir. Ancak bu belirginlik AB içinde sadece ikili ve çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları türünden kendini göstermektedir. Tek taraflı anlaşmalar için benzerlik yoktur (Feinschreiber and Kent, 2009: 23).

AB Ortak Transfer Fiyatlandırması Forumu, AB'de peşin fiyatlandırma anlaşmalarını sağlayan yönergeleri 6 ekle birlikte yayımlamıştır. Bu ekler (Feinschreiber and Kent, 2009: 23):

EK A: İkili ve çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması yapılabilmesi için bilgilerin yazılı ve resmi başvuruya olması gerekmektedir.

EK B: Fonksiyonel Analiz

EK C: Geçici bir süre için Peşin Fiyatlandırma Anlaşması sonucu

EK D: Yetkili otorite pozisyonu için içerik

EK E: Gerekli bir peşin fiyatlandırma anlaşmaları olasılığına ilişkin detaylar

EK F: Kritik Varsayımlar

AB'nin yayımlamış olduğu rehberde devletler vergilemede çözümlüğü sağlamak için peşin fiyatlandırma anlaşmaları prosedürünü uygulamalıdır. Bu rehber mükelleflerin ve idarelerin AB'de PFA uygulamalarını teşvik etmek adına hazırlanmıştır. Bu rehberin oluşturulması ile hedeflenen amaç, hem vergiden kaçınmayı önleme hem de çifte vergilendirme riskini azaltmaktır (Commission of the European Communities, 2007: 3) .

#### **2.6.4. Diğer Bazı Ülkelerde Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları**

Günümüzde pek çok ülke peşin fiyatlandırma anlaşmalarına vergi düzenlemelerinde yer vermektedir. Ancak bazı ülkelerde de bu konuya ilişkin herhangi bir düzenleme mevcut değildir. Bunlara Azerbaycan, Şili, Ekvator, Finlandiya, Hindistan, Norveç, Portekiz, Rusya, Güney Afrika, Ukrayna gibi ülkeleri örnek gösterebiliriz (Ernst&Young, 2008).

Kanada'da peşin fiyatlandırma anlaşmaları programı Temmuz 1993 tarihinde başlamıştır. Ayrıca küçük işletmeler PFA programı da yine bu ülkede belirli koşullar altında kullanılabilir duruma getirilmiştir. Kanada, Macaristan ve Singapur vergi sistemlerindeki düzenlemelere göre bu ülkelerde tek taraflı-iki taraflı ve çok taraflı PFA'ya izin verilmektedir (Ernst&Young, 2008).

Çek Cumhuriyeti'ndeki PFA uygulamasına baktığımızda; PFA düzenlemeleri Gelir Vergisi Kanunu 38.madde uyarınca 1 Ocak 2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Danimarka vergi mevzuatında ise sadece tek taraflı PFA uygulanmaktadır. Ancak önümüzdeki birkaç yıl içerisinde bu alanın genişletilmesi beklenmektedir. Brezilya, Kolombiya da Danimarka gibi tek taraflı PFA uygulayan ülkelerdendir.

Fransa Vergi mevzuatında, Vergi Usul Kanunu 80/7. maddesine göre, Eylül 1999'dan itibaren tek taraflı ve belirli koşullar altında iki taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları uygulanmaktadır. Bu düzenleme 2004 yılında Maliye Değişiklik Yasası ile 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren yayımlanmıştır. Ayrıca 28 Kasım 2006'da küçük ve orta boy işletmelere basitleştirilmiş bir prosedür sunmak amacıyla transfer fiyatlandırması metotlarını içeren online rehber hazırlanmıştır (Ernst&Young: 2008). Program Eylül 1999'da başladığından beri 9 adet ön fiyatlandırma anlaşmaları



imzalanmıştır ve 20 tane ön fiyatlandırma anlaşması da halen görüşülmektedir (KPMG, 2007: 70).

Alman vergi mevzuatının çok detaylı kuralları yoktur. Almanya’da ki transfer fiyatlandırması ilkeleri idari ilkeler niteliğindedir. “1980 yılından önce oluşturulan yasalarda transfer fiyatlandırmasına yer verilmiştir. Almanya’nın transfer fiyatlandırmasına 1934 yılındaki Kurumlar Vergisi Kanun’unda yer verdiği dikkat çekmektedir” (Aslan, 2006:34). Almanya’daki düzenlemelerde de peşin fiyatlandırma anlaşmaları yer almaktadır. Alman Maliye Bakanı, 5 Ekim 2006’da PFA Prosedürleri hakkında bir genelge yayınlamıştır.

Yeni Zelanda’daki uygulamaları incelediğimizde, Vergi İdaresi Kanunu 1994’te tek taraflı PFA uygulamaya koymuştur. İkili ya da çok taraflı PFA’lar Yeni Zelanda’nın Çifte Vergi Anlaşmaları uyarınca karşılıklı anlaşma prosedürü hükümleri altına girdiğini göstermektedir (Nash, 2008: 2).

Macaristan’daki düzenlemelere baktığımızda bu ülkede 1 Ocak 2007 tarihinden beri tek taraflı-iki taraflı ve çok taraflı PFA’ları kullanılmaktadır. Bu düzenlemeye göre PFA’ları üç ila beş yıl için oluşturulan ve anlaşma süresi mükellefin isteği üzerine uzatılabilen anlaşmalardır (Commission of the European Communities; 01/06/2009).

## **2.6.5. Matrah Aşındırma (Base Erosion) ve Kar Aktarımı (Profit Shifting) (BEPS) Aksiyon Planı**

### **2.6.5.1. BEPS Aksiyon Planı Hakkında Genel Bilgi**

Son yıllarda Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı (BEPS) ile ilgili tartışmalar hem uluslararası kuruluşlar hem de ülkelerin gündemlerinde üst sıralarda yer alan uygulama olmaktadır. Farklı ülkelerde şubeleri yer alan çok uluslu şirketlerin faaliyette buldukları ülkelerde sebep olduğu vergi kayıpları ve bu kayıpların önüne geçmek üzere atılacak adımlar; uluslar arası platformda yeni kurumsal çerçevelerin

ve BEPS ile mücadeleye ilişkin yol haritalarının oluşturulmasına neden olmaktadır (Turunç, 2013: 1).

BEPS, OECD tarafından şu şekilde tanımlanmaktadır; Vergi matrahı aşındırması yoluyla kar aktarımı, kanunlarda oluşan boşluklar ve uyumsuzluklar kullanılması yoluyla kazancın ekonomik düzeyi ya çok az olan veya düşük vergi ya da vergi alınmayan yerlere aktarılması neticesinde ödenmesi gerekli toplam kurum vergisinin düşürülmesi veya yok edilmesine yönelik vergi planlama stratejisidir.

BEPS Aksiyon Planına G20 grubu ülkelerin destek veriyor olması, söz konusu grup üye ülkelerin dünyadaki toplam GSYH'nın %85'inin temsil etmesi nedeniyle aksiyonun BEPS'e yol açan sorunların ortadan kaldırılabilmesi adına büyük ve etkili bir adımdır (Diclehan, 2016: 151).

2013 yılında başlanılıp iki yıl gibi kısa bir süre zarfında tamamlanmış bulunan OECD BEPS ile mücadele çalışmalarında 23 müzakere taslağı yayımlanmış ve düzenli internet yayımları yapılmıştır. Bunun sonucunda BEPS ile mücadelede 15 maddeden oluşan aksiyon planı hazırlanmıştır.

Projenin sahibi niteliğinde bulunan OECD ve G20 ülkeleri haricinde 14 gelişmekte olan ülkelerin katılım sağlamaları ve diğer 60 gelişmekte olan ülkenin Asya, Afrika, Latin Amerika ve Avrasya'nın bölgesel ağları aracılığı ile projeye destek sağlamaları BEPS ile mücadelenin dünya çapındaki önemini yansıtmaktadır.

BEPS aksiyon planları hukuken bağlayıcı nitelikte olmamakla birlikte planda yer alan asgari düzenlemeler BEPS ile mücadelede bulunan her ülkenin uymayı taahhütte bulunduğu düzenlemelerdir. Çalışmaların henüz tamamlanmadığı alt çalışma grupları mevcut olup bu süreçte ülke ilerlemeleri 2020 yılında OECD tarafından gerçekleştirilecek olan ülke gözetim raporları ile tespit edilecektir (Diclehan, 2016: 152).

#### **2.6.5.2. BEPS Aksiyon Planına Konu Olan Eylemler**

Eylem Planı çerçevesinde BEPS fırsatlarını azaltmak ve etkisiz hale getirebilmek amaçlı 15 eylemi kapsayan strateji geliştirilmiştir. Bu eylemlere bakacak olursak;

**Tablo 6 : BEPS Aksiyon Planları**

<b>EYLEM</b>	<b>BEKLENEN SONUÇ</b>	<b>SÜRE</b>
1.Eylem- Dijital ekonominin vergilendirilmesi	Dijital ekonominin neden olduğu sorunların tespiti ve bu sorunlara yönelik eylemlerin belirlenmesi	Eylül 2014
2.Eylem- “Karma Uyumsuzluk Düzenlemeleri”	Model vergi sözleşmesinde değişikliğe gidilmesi Ülkesel kuralların tasarımı hususunda tavsiyeler üretilmesi	Eylül 2014
3.Eylem- Kontrol edilen yabancı şirket kurallarının güçlendirilmesi	Ülkesel kuralların tasarımı hususunda tavsiyeler	Eylül 2015
4.Eylem- Faiz harcamaları ve diğer finansal ödemeler kanalıyla matrah aşındırılmasının sınırlandırılması	Ülkesel kuralların tasarımı hususunda tavsiyeler üretilmesi Transfer fiyatlandırması rehberinde değişiklik yapılması	Eylül 2015 Aralık 2015
5.Eylem- Şeffaflık ve esaslılık temelinde zararlı vergi uygulamalarına karşı önlemler alınması	Üye ülke rejimlerinin incelenmesinin tamamlanması Katılımının genişletilmedi (OECD üyesi olmayan ülkelerin de stratejiye dahil edilmesi) Mevcut kriterlerin revizyonu	Eylül 2014 Eylül 2015 Aralık 2015
6.Eylem- Anlaşmaların Suistimalinin Önlenmesi	Model vergi sözleşmesinde değişikliğe gidilmesi Ülkesel kuralların tasarımı hususunda tavsiyeler üretilmesi	Eylül 2014 Eylül 2014
7.Eylem-Daimi müesese statüsünden kaçınmanın önlenmesi	Model vergi sözleşmesinde değişikliğe gidilmesi	Eylül 2015
8.Eylem- Transfer fiyatlandırması sonuçlarının değer yaratma nosyonu ile	Transfer fiyatlandırması rehberinde& Model vergi	Eylül 2014

aynı çizgide olmasının sağlanması: Maddi olmayan varlıklar	sözleşmesinde değişiklik yapılması Transfer fiyatlandırması rehberinde& Model vergi sözleşmesinde değişiklik yapılması	Eylül 2015
9.Eylem Transfer fiyatlandırması sonuçlarının değer yaratma nosyonu ile aynı çizgide olmasının sağlanması: Risk ve sermaye	Transfer fiyatlandırması rehberinde& Model vergi sözleşmesinde değişiklik yapılması	Eylül 2015
10.Eylem- Transfer fiyatlandırması sonuçlarının değer yaratma nosyonu ile aynı çizgide olmasının sağlanması: Diğer yüksek riskli işlemler	Transfer fiyatlandırması rehberinde& Model vergi sözleşmesinde değişiklik yapılması	Eylül 2015
11.Eylem- BEPS'e ilişkin bilgilerin toplanması ve analiz edilmesi ve bu yöndeki eylemlerin tespit edilmesi için metodolojiler geliştirilmesi	Elde edilecek bilgi ve analiz yöntemlerine ilişkin tavsiyeler üretilmesi	Eylül 2015
12.Eylem- Vergi mükelleflerinin agresif vergi yapıları ile ilgili plan ve bilgilerin kamuya açıklanması	Ülkesel kuralların tasarımı hususunda tavsiyeler üretilmesi	Eylül 2015
13. Eylem- Transfer fiyatlandırması dokümantasyonlarının yeniden incelenmesi	Transfer fiyatlandırması rehberinde değişiklik yapılması&Ülkesel kuralların tasarımı hususunda tavsiyeler üretilmesi	Eylül 2014
14.Eylem- İhtilaf giderici mekanizmaların daha etkin hale getirilmesi	Model vergi sözleşmesinde değişikliğe gidilmesi	Eylül 2015
15.Eylem- Çok taraflı araçların geliştirilmesi	İlgili Uluslararası kamu hukuku ve vergi konularının saptanması	Eylül 2014 Aralık 2015

	Çok taraflı araçların geliştirilmesi	
--	--------------------------------------	--

Turunç Sencer (Kasım 2013); “ Matrah Aşındırma&Kar aktarımı BEPS”, TC Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı

Söz konusu eylem planları dikkate alındığında, Transfer fiyatlandırması açısından belgelendirme kurallarının gözden geçirilmesi konusunu içeren 13.Eylem planı ve vergi uyumsuzluk çözüm mekanizmalarının (karşılıklı anlaşma usulleri, tahkim vb) daha etkin çalıştırılmasını içeren 14.Eylem planı tezimiz konusu açısından önem arz etmektedir.

### 2.6.5.3. BEPS Aksiyon Planı Konusunda Dünya’daki Gelişmeler

Aşağıda yer alan tabloda BEPS uygulamalarının Dünya’daki bazı ülkeler açısından değerlendirmesi yer almaktadır.

**Tablo 7: Dünyada Transfer Fiyatlandırması ile İlgili BEPS Aksiyon Planlarındaki Gelişmeler**

<b>Belçika</b>	Belçika Federal Hükümeti 2 Haziran 2016 tarihinde 13. Eylem Planı kapsamında transfer fiyatlandırması dokümantasyonu ile ilgili değişiklikleri de içeren “Ek Vergiler ve Yenilikler” şeklindeki yasa taslağını parlamentoya sunmuştur
<b>Almanya</b>	1 Haziran 2016’da Almanya Ekonomi Bakanlığı tarafından, 13. Eylem Planı kapsamındaki transfer fiyatlandırması dokümantasyon standartlarına ilişkin tasarı yayınlanmıştır. İlgili tasarıda OECD tarafından önerilen dokümantasyon yükümlülükleri çerçevesinde Ülke Bazlı Raporlama (CbCR), Ana Rapor (Master File) ve Ülke Raporu (Local File) ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır.  17 Aralık 2015’te Almanya ile Japonya arasında, 2., 6. ve 14. Eylem Planları kapsamında değişikliklerin yer aldığı, revize edilmiş bir gelir vergisi anlaşması imzalanmıştır.  12 Kasım 2015’te Almanya ile Avustralya arasında, 6. ve 7. Eylem Planları kapsamında değişikliklerin yer aldığı revize edilmiş bir vergi anlaşması imzalanmıştır. Bu anlaşmaya göre daimi işyeri kavramı BEPS doğrultusunda yeniden açıklanmış ve düzenlenmiştir.

<b>Fransa</b>	Fransa 17 Aralık 2015'te, 13. Eylem Planı kapsamında Ülke Bazlı Raporlama, Ana Rapor ve Ülke Raporu ilgili düzenlemelerin de yer aldığı 2016 vergi yasasını onaylamıştır
<b>İspanya</b>	İspanya'da 20 Ocak 2016'da 7.Eylem Planı kapsamında daimi işyeri kavramı ile ilgili düzenlemeler yayınlanmıştır. , 11 Temmuz 2015'te yayınlanan kararname ile 13. Eylem Planı doğrultusunda değişiklikler yapılarak Ülke Bazlı Raporlama, Ana Rapor ve Ülke Raporu uygulamalarına ilişkin yükümlülükler açıklanmıştır.
<b>Hollanda</b>	Hollanda Hükümeti 20 Ocak 2016'da 4. Eylem Planı kapsamında önerilen düzeltmeleri yayınlamıştır., Bu düzeltmeler, özellikle ilişkili kişilerle gerçekleştirilen finansman işlemleri ve devralma işlemleri sonucunda ortaya çıkan faiz giderlerinin matrahtan indirilmesi yoluyla matrah aşındırılması sorununu hedef almakta ve bu duruma yönelik olarak, mevcut faiz sınırlamalarında birtakım düzeltmeler sunmaktadır Hollanda Parlamentosu 22 Aralık 2015 tarihinde 13. Eylem Planı kapsamında transfer fiyatlandırması dokümantasyonu ile ilgili yükümlülükleri de içeren "Diğer Finansal Düzenlemeler" yasa tasarısını resmen kabul etmiştir.
<b>İsviçre</b>	13 Nisan 2016 yılında 13. Eylem Planı kapsamında Ülke Bazlı Raporlama, Ana Rapor ve Ülke Raporu uygulamaları ile ilgili yükümlülükler sunulmuştur.
<b>İsveç</b>	İsveç Vergi İdaresi 29 Nisan 2016'da, 13. Eylem Planı kapsamında transfer fiyatlandırması dokümantasyonu ile ilgili düzenlemeleri sunmuştur. Sunulan teklif Ülke Bazlı Raporlama, Ana Rapor ve Ülke Raporu ile ilgili düzenlemeleri barındırmaktadır.
<b>Portekiz</b>	Portekiz 30 Mart 2016'da 13. Eylem Planı kapsamında Ülke Bazlı Raporlama ile ilgili düzenlemelerin yer aldığı yasayı yayınlamıştır.
<b>Polonya</b>	Polonya 27 Kasım 2015'te, 13. Eylem Planı kapsamındaki transfer fiyatlandırması dokümantasyonunda yapılan değişiklikleri uygulamaya koymuştur
<b>Rusya</b>	8 Nisan 2016'da 13. Eylem Planı kapsamında, Ülke Bazlı Raporlama, Ana Rapor ve LocalFile için gerekli olan uygulamaların yer aldığı yasa tasarısı sunulmuştur.
<b>Çin</b>	Çin Vergi İdaresi 17 Eylül 2015'te, internet sitesinden 8., 9., 10. Ve 13. Eylem Planları kapsamında transfer fiyatlandırması dokümantasyonu ile ilgili düzenlemelerden oluşan bir taslak yayınlamıştır

<b>Japonya</b>	Japon hükümeti 26 Mart 2016'da 13. Eylem Planı kapsamında transfer fiyatlandırması uygulamaları ile ilgili maddeleri barındıran vergi reformu yasa tasarısını onaylamıştır.
<b>Avustralya</b>	Avustralya Vergi İdaresi 24 Mayıs 2016'da, 13. Eylem Planı kapsamındaki uygulamalardan olan Ülke Bazlı Raporlama, Ana Rapor ve Ülke Raporu final tasarisını yayınlamıştır.
<b>Güney Afrika</b>	11 Nisan 2016'da 13. Eylem Planı kapsamında transfer fiyatlandırması dokümantasyonu ile ilgili düzenlemelerin yer aldığı taslağı yayınlamıştır.

**Kaynak:** Uğur (2016), Dünyada Transfer Fiyatlandırması ile İlgili BEPS Aksiyon Planlarındaki Gelişmeler

### 2.6.6. Türk Vergi Sisteminde Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile ilgili düzenleme Kurumlar Vergisi Kanunu(KVK) m. 13/5'de yer almaktadır. Bu maddede, “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” ifadesi yer almaktadır (Gümüş, 2007: 144).

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları imzalandığı tarih itibariyle yürürlüğe girmektedir.

07.12.2017 tarihli 30263 nolu Resmi Gazetede yayımlanan 3 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ kapsamında peşin fiyatlandırma anlaşmalarına ilişkin mevzuatta yapılan birtakım değişiklikler yapılmıştır. Buna göre, mükellef ile vergi idaresi arasında belirlenen yöntemin pişmanlık ve ıslah hükümleri doğrultusunda vergilendirme açısından zamanaşımına uğramamış geçmiş dönemlere de uygulanabilirliği mümkün kılınmıştır.

Vergi idaresi, mükellefin yaptığı başvuruda yer alan bilgi ve belgeler üzerinden peşin fiyatlandırma anlaşmasının uygun olup olmadığını, ne tür bilgilere ihtiyaç olduğunu tespit etmek amacıyla ön değerlendirme yapar. Söz konusu başvuruda yer alan bilgi ve belgelerin yeterli bir değerlendirme yapma olanağı

sunmaması halinde, İdare mükelleften ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir veya mükellef ile görüşmeler yapabilir. İki taraflı veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarına ilişkin süreçte, diğer ülke vergi idaresine veya idarelerine sunulan bilgi ve belgelerin eş zamanlı olarak İdareye de sunulması gerekmektedir. Gerekli veriler tamamlandıktan sonra, karşılaştırılabilir işlemlerin, kullanılan varlıkların, diğer düzeltimlerin, uygulanabilir yöntemlerin, anlaşma şartlarının ve diğer temel hususların değerlendirmesi yapılır. Değerlendirme ve analiz sürecinin, tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşma başvurusunda altı ay, iki taraflı ve çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları başvurularında ise 12 ay içinde sonuçlandırılması esastır (3 Seri Nolu Genel Tebliğ, 2017: ).

#### **2.6.6.1. Peşin Fiyatlandırma Anlaşması İçin İdare'ye Başvurabilecek Kişiler**

Peşin fiyatlandırma anlaşmasının kapsamına 01.01.2009 tarihinden itibaren tüm kurumlar vergisi mükellefleri girmektedir.

Bu çerçevede;

- Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurtdışı işlemleri,
- Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemleri,
- Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde faaliyette bulunmayan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemleri ile ilgili olarak belirlenecek yöntem konusunda da İdare'ye başvuruları mümkündür ( Aksümer, 2015: 166).

Ülkemizdeki uygulama dikkate alındığında Maliye Bakanlığı ile PFA yapma hakkı sadece kurumlar vergisi mükelleflerine tanınmakta olup, şahıs şirketleri ve gelir vergisi mükellefi olan kişilerin bu uygulamadan yararlanma hakkı bulunmamaktadır (Yıldırım,Balcı ve Kiraz, 2008: 69).



### **2.6.6.2. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Ödenecek Harç Tutarı**

492 sayılı Harçlar Kanununun (8) Sayılı Tarifesinin “XII- Transfer fiyatlandırması ile ilgili yöntem belirleme anlaşması harçları” başlıklı maddesinde, peşin fiyatlandırma anlaşmalarına ilişkin olarak başvuru harcı ve yenileme harç tutarları belirlenmiş olup söz konusu harç tutarları her yıl yeniden değerlendirilerek oranında arttırılmaktadır. 01.01.2017 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, transfer fiyatlandırması ile ilgili yöntem belirleme anlaşması harç tutarı 56.979 TL ve yenileme harcı da 45.583 TL olarak belirlenmiştir.

05.10.2017 tarihinde imzalanan yeni “Tek Taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşması” ile birlikte yenilenenler dahil PFA sayısı 12’ye yükselirken, Mali İdare başvuruları daha fazla teşvik etmek üzere PFA başvuru harcı ve yenileme harcı 7063 Sayılı kanun 32.maddesi gereğince kaldırılmıştır.

Vergi Portalı <https://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=BulletinD&Id=4958> (Çevrimiçi) (10.05.2018).

### **2.6.6.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Özellik Arzeden Hususlar**

Peşin fiyatlandırma anlaşması başvurusunda mükellefler tüm ilişkili kişileri bu anlaşmanın kapsamına dahil etmek zorunda değildir. Mükellef aynı şekilde bu anlaşmayı yaparken sadece belirli işlemlere yönelik de yapabilmektedir. Başvurunun kapsamı tamamen mükellefin kendisine bırakılmıştır. Ayrıca mükellef daha önceden imzalanan bir anlaşmayı, anlaşmanın sürecinin bitiminden önce idareye başvuru devam etmesini talep edebilir. Bu talep üzerine İdare, öncelikle mükellefin bu başvurusunu inceleyip önceki anlaşmada yer alan koşulların değişip değişmediğini kontrol eder. Eğer değişmediği kanaatine varırsa aynı anlaşmanın uzatılması kabul edilir. Buna karşın idare, önceki anlaşmanın şartlarının değiştiği kanaatine varırsa mükellefin yeni bir anlaşma için başvurusu istenir (Biçer, 2008: 146).

#### **2.6.6.4. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Hukuki Niteliği**

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının hukuki olarak niteliği başlıklar halinde incelenmiştir.

##### **2.6.6.4.1. Uzlaşma ve Muktezadan Farklı Bir Sözleşme**

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, vergi idaresi ile vergi yükümlüsü arasında yapılan bir sözleşmedir. Bu sözleşme ile vergi yükümlüsü, ilişkili kişilerle yapacağı işlemlerde uygulayacağı transfer fiyatlandırması yöntemi için vergi idaresi ile bir anlaşmaya varır. Bu şekliyle PFA'lar hem mükellef ile vergi idaresinin yüzyüze çözüm üretmeye çalıştıkları bir süreç hem de gelecek işlemlere yönelik bir vergi anlaşmasıdır (Yaltı, 2006: 14).

Hukuk düzenimizde vergi idaresi ile vergi yükümlüsü arasında pazarlık anlaşma modeli uzlaşma kurumunda da mevcuttur. Her ikisi de idari sözleşme benzeri olarak nitelendirilebilir. Fakat PFA konusu itibariyle uzlaşmadan ayrılır. Uzlaşmada, vergi idaresi, vergi borcunun bir kısmından feragat eder. PFA'da bu anlamda bir feragat yoktur. Uzlaşma idare ve yükümlü arasındaki uyumsuzlığa son veren bir sözleşmedir. PFA ise olası bir uyumsuzluğu önleyici bir sözleşmedir. Uzlaşma tek bir vergi yükümlüsü hakkındadır, oysa PFA birden fazla yükümlü arasındaki işlemler ve duruma göre birden fazla devletteki vergi matrahları hakkında sonuç doğurur. Bununla birlikte her iki anlaşmada sonuçları itibariyle kesindir ve vergi idaresine vergi üzerinde tasarrufta bulunma yetkisi verir (Yaltı; 2006: 14).

Hukuk düzenimizde vergi yükümlüsünün talebine dayalı diğer uygulama muktezadır. Mukteza, vergi yükümlüsünün kendine özgü koşulları içinde bir vergi yasaının olay özelinde idarece yorumlanmasını ve özel bir dizi olguya uygulanmasını içerir. Her konuda istenebilir tek taraflıdır. Hukuki bağlayıcılığı yoktur. PFA ise sadece transfer fiyatlandırması konusunda yapılır. İdare ile yapılan bir tür sözleşme olduğu için vergi yükümlüsünün onayı olmaksızın uygulanamaz (Yaltı, 2006: 15).

#### **2.6.6.4.2. Bağlayıcı Bir Sözleşme**

Peşin fiyatlandırma sözleşmeleri varılan anlaşma çerçevesinde yükümlünün sözleşme koşullarına uygun muamelede bulunması koşulu ile vergi idaresinin herhangi bir transfer fiyatı ayarlamasına gitmeyeceği taahhüdünü de içerir. Bu türden bir taahhüdün dayanağı KVK'da mevcuttur. Çünkü yasa, sözleşmenin 'anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşıyacağını hükme bağlamıştır. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları hukuki sonuçları itibariyle vergi idaresini bağlayıcı anlaşmalardır (Yaltı, 2006: 16).

#### **2.6.6.4.3. Süreli Bir Sözleşme**

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları süreli anlaşmalardır. Belirlenen süre 3 yıldır. Mükellef daha önceden imzalanmış bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının aynı koşulların devam ettiğinden hareketle anlaşma sürecinin bitiminden önce (İdarece belirlenen süre 9 ay kadar önce) idareye başvurarak devam ettirilmesini isteyebilir. (Yaltı, 2006: 16).

#### **2.6.6.5. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Belgelendirme**

Peşin fiyatlandırma anlaşması için İdareye yapılacak başvurulardaki dokümantasyonun neleri içermesi gerektiği 2007/26704 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile 1Seri nolu Transfer fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğde açık olarak yer almaktadır.

İdareye başvuruda bulunan mükelleflerin sunmaları gereken bilgi ve belgeler şöyledir (1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ, 2007: 39):

- Yazılı başvuru (Yazılı başvuruda anlaşmanın süresine ilişkin talep, anlaşma sürecine katılacak mükelleflerin ya da temsilcilerin adları, TC kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları, mükellefin faaliyet konusu, kurumun yapısı (merkez, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özel bilgiler, ilişkili kişilerin

tanımı ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler yer alacaktır.

- Üstlenilen işlevleri, sahip olunan risklerin ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,
- Kritik varsayımlara ilişkin bilgiler ve gerekçeleri (önerilen transfer fiyatlandırması yöntemi ile bu yöntemin seçimine ve uygulanmasına esas teşkil eden koşullara ve varsayımlara ilişkin açıklamalar, analizler ve yapılan diğer çalışmalar)
- Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak ve bedellerine ilişkin bilgi,
- İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,
- Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap dönemine ilişkin ürün fiyat listeleri,
- Başvuru tarihinin içinde hesap dönemine ilişkin üretim maliyetleri,
- İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket için fiyatlandırma politikası,
- Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap döneminde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ile fatura, dekont ve benzeri belgeler,
- İlişkili kişilerin son üç yıla ilişkin mali tabloları, Gelir ve Kurumlar Vergisi beyanname örnekleri, yurtdışı işlemlerine ait sözleşmelerin örnekleri,
- Önerilen transfer fiyatlandırması yöntemini destekleyen son üç yıla ait finansal veriler ve bunlarla ilgili belgeler,
- İki veya daha fazla karşılaştırılabilir işlemin olması durumunda belirlenen emsal fiyat aralığı ve bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,
- Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler,

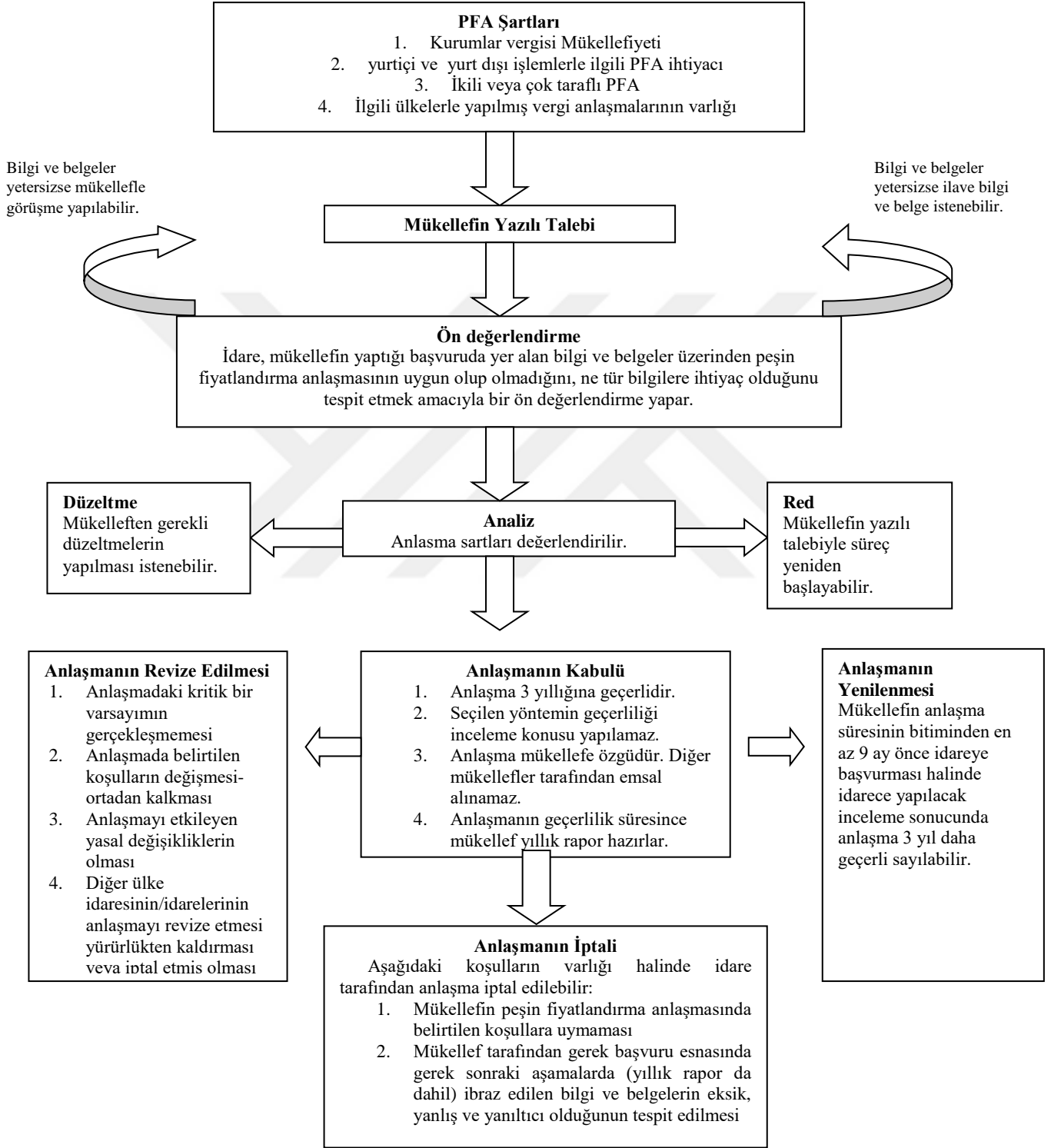
İdare, gerekli gördüğü durumlarda mükelleften ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir. İlgili bilgi ve belgelerin yabancı dilde yazılmış olmaları halinde, bunların Türkçe çevirilerinin de ibraz edilmesi zorunludur. Hangi belgelerin mükelleflerce hazırlanması gerektiği belirlenmiştir. İlişkili kişilerle yapılan işlemlerde emsallere uygun fiyatın uygulandığına dair bilgi ve belgeler mükelleflerce hazırlanmalıdır

#### **2.6.6.6. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Süreç**

Mükellefin talebi üzerine yapılacak olan tek taraflı, iki taraflı veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşma başvurusunun İdare'ye yazılı olarak yapılması şartı bulunmaktadır. Ayrıca mükelleflerin dilediği durumlarda yazılı başvuru öncesinde, faaliyet alanları ve anlaşma kapsamına giren işlem ve koşulları hakkında bilgilendirme yapma amaçlı idare ile ön görüşme yapmaları mümkündür (Aksümer, 2015: 166-167).

Mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlere ilişkin belirleyeceği yöntem konusundaki başvurusu ile ilgili olarak İdare tarafından yapılacak değerlendirme aşağıdaki şekilde gerçekleşecektir:

### Şekil 3: Peşin Fiyatlandırma Anlaşması Süreci



**Kaynak:** Köse, Tunç ve Ferhaoğlu, Emrah (2008), Transfer Fiyatlandırması Üretim İşletmelerinde Bir Uygulama, Syf: 115 .

### **2.6.6.7. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Yenilenmesi**

Mükellef, anlaşma süresinin bitiminden en az 9 ay önce İdare'ye başvurarak, mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının yenilenmesi talebinde bulunabilmektedir. Mükellef başvurusunda, mevcut anlaşmada belirtilen koşullar ile varsayımlarda herhangi bir değişiklik meydana gelip gelmediğini, anlaşmanın yenilenmesi sonucunda anlaşmada herhangi bir değişiklik yapılması gerekip gerekmediğini ve tespit edilen yöntemin anlaşmada kavranan işlemlerin mahiyetine en uygun olarak emsallere uygunluk ilkesini karşıladığını gösterecek gerekli bilgi ve belgeleri sunmalıdır (3 Seri Nolu Tebliğ, 2017 ).

İdare söz konusu başvurunun incelenmesi neticesinde eğer anlaşma şartlarının korunduğuna ilişkin kanaat getirmesi ve tespit edilen yöntemin emsallere uygunluk ilkesini karşıladığına karar vermesi durumunda, mevcut anlaşmanın aynı koşulları, varsayımları ve yöntemi kapsayacak şekilde bir dönem daha devam ettirilmesini kabul edebilir. Bununla birlikte, İdare, 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 gerekmektedir (3 Seri Nolu Tebliğ, 2017).

### **2.6.6.8. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Revizesi ve İptali**

İdare ile mükellef arasında imzalanmış ve yürürlükte olan bir peşin fiyatlandırma anlaşması aşağıdaki durumların gerçekleşmesi halinde revize edilebilir (3 Seri Nolu TF GT, 2017):

- Anlaşmada yer alan kritik bir varsayımın gerçekleşmemesi,
- Anlaşma koşullarında esasa ilişkin bir değişikliğin gerçekleşmesi veya anlaşmada belirlenen koşulların geçerliliğini sürdürmemesi,
- Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da dahil, yasal düzenlemelerde anlaşmayı etkileyecek değişikliklerin gerçekleşmesi,

- İki veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarında, diğer ülke idaresinin/idarelerinin anlaşmayı revize etmesi, yürürlükten kaldırması veya iptal etmiş olması.

Mükellefler, anlaşmanın revize edilmesi konusunda taleplerinin bulunması durumunda, nedenlerini belirtecek şekilde gereken tüm bilgi ve belgeleri İdare'ye ibraz etmek yoluyla revize talebinde bulunabileceklerdir. Söz konusu revize talebi idare tarafından uygun bulunursa, anlaşmanın revize edildiği tarihten mevcut anlaşmanın süresi sona erene kadar yeniden belirlenen anlaşma koşulları geçerli olacaktır. Eğer ki İdare anlaşmanın revize edilmesini kabul etmez ise bu durumda anlaşma aynen devam edecektir. Ancak mükellefin yukarıda yer alan nedenleri ileri sürerek anlaşmanın iptalini istemesi durumunda, İdare söz konusu anlaşmayı iptal edebilir (GİB, 2015: 11).

Uygulamadaki bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının revize edilmesine ilişkin nedenler İdare aracılığıyla da belirlenebilmektedir. Mükellefin anlaşmanın revize edilmesini kabul etmediği durumda İdarenin anlaşmayı tek taraflı olarak iptal etme hakkı bulunmaktadır. Anlaşmanın iptal edildiği durumlarda iptal kararının verildiği tarihten itibaren anlaşma hükümleri geçerliliğini kaybetmektedir (GİB, 2015: 11).

Söz konusu revize aşamalarında idarenin revizeyi uygun görmesi karşısında mükellefin bunu kabul etmemesi durumunda, idare doğrudan anlaşmayı iptal yetkisine sahipken, tersi durumda mükellefin iptal talebi idarenin yetkisindedir (Tanrıku, 2008: 130).

Aşağıda belirtilen durumlarda, İdare mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasını tek taraflı olarak anlaşmanın imzalandığı tarihten itibaren iptal edebilir ve anlaşmayı hiç yapılmamış kabul ederek mükellefi vergi incelemesine sevk edebilir ( 1 Seri Nolu TF GT, 2010: 12):

- Mükellefin peşin fiyatlandırma anlaşmasında belirtilen koşullara uymaması,
- Mükellef tarafından gerek başvuru esnasında gerekse sonraki aşamalarda (yıllık rapor da dahil) ibraz edilen bilgi ve belgelerin eksik, yanlış veya yanıltıcı olduğunun tespit edilmesi.



Anlaşma süresince her yıl kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde İdare'ye gönderilmesi gereken Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Raporun zamanında ibraz edilmemesi durumunda, mevcut anlaşma, söz konusu raporun ilgili bulunduğu hesap döneminin başından itibaren iptal edilebilir.

#### **2.6.6.9. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Yıllık Rapor ve İbraz Zamanı**

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına ilişkin Yıllık Rapor, İdare'nin mükellef ile yapmış olduğu anlaşmanın şartlarının devam edip etmediğini veya mükellefin anlaşma koşullarının geçerliliğinin tespit edilmesi amacıyla anlaşmaya taraf olan mükelleften, anlaşmada belirlenen süre müddetince, yasal düzenlemelere uygun olarak hazırlamasını talep ettiği raporu ifade etmektedir. Bu rapor, İdare ile anlaşmayı yapan kurumlar vergisi mükelleflerince her yıl beyanname verme süresi olan hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın (hesap dönemi takvim yılı olan kurumlar vergisi mükellefleri için Nisan ayı) birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar bir yazı ekinde İdare'ye verilmektedir (Yetkiner, 2007: 36).

#### **2.6.6.10. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Dikkat Edilmesi Gereken Konular**

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

— Yapılan pesin fiyatlandırma anlaşması ilgili mükellefe özgüdür ve sadece bu mükellefi ilgilendirmektedir. Yani, yapılan anlaşmaların başka mükellefler tarafından emsal olarak kullanılması veya yapılan işlemlere ilişkin bir kanıt olarak sunulması mümkün değildir.

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

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

#### **2.6.6.11. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Kritik Varsayımlar**

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarında öngörülen kritik varsayımlar; işletme faaliyetleri, gerçekleştirilen işlevler, üstlenilen riskler, kullanılan varlıklar ve mükellefin finansal muhasebe yöntemleri ve sınıflandırmaları olarak sayılabilmektedir.

Ancak yukarıda ismen sayılan kritik varsayımların yanı sıra mükellefe özgü kritik varsayımlar da bulunacaktır. Kritik varsayımların çoğu, her mükellefin kendine özgü koşul ve faktörleri yansıtmaktadır. Bu varsayımlara örnek olarak aşağıdakiler gösterilebilir (Yazar, 2008: 145):

- İlgili yerel kanunlar ve anlaşma hükümleri,
- Tarife, gümrük, ithalat sınırlamaları, devlet düzenlemeleri (tüzük, yönetmelik vb.),
- Ekonomik koşullar, pazar payı, pazar koşulları, nihai satış fiyatı (end-selling price), satış hacmi,

- Mükellefin üstlendiği işlev ve risklerin yapısı
- Döviz kuru, faiz oranı, kredi oranı ve sermaye yapısı
- Gelir ve harcamaların yöntemi veya finansal muhasebesi ya da sınıflandırılması
- Anlaşmanın kapsadığı işlemlere ilişkin alanda faaliyet gösteren işletmeler ve faaliyetlerinin nasıl yürütüldüğü vb.

Kritik varsayımları ana başlıklar halinde şöyle açıklayabiliriz (Yazar, 2008: 145):

#### **2.6.6.11.1. Faaliyetlere İlişkin Kritik Varsayımlar**

Mükellefin toplam maliyet ve harcamaları nasıl tanımladığı, bunları nasıl hesapladığı, nasıl dağıttığı ve nasıl paylaştığı ve bu maliyet ve harcamaları hangi şekilde sınırlandırdığı gibi faaliyetlere ilişkin varsayımlar ile satışları kapsamaktadır. Bu tür kritik varsayımlara örnek olarak, peşin fiyatlandırma anlaşmasının kapsamında yer alan toplam satışların önceki yıla ait satışların en az %20'sini oluşturması gerektiği verilebilir. Faaliyetlere ilişkin kritik varsayımlar, esasen aynı kalan ve aşağıdaki yer alan unsurların yer aldığı bir şekilde ifade edilebilmektedir. Bu varsayımlar; şirket müşterileri, ürünler, üstlenilen riskler, sahip olunan işlevler, şirkete ait ticari yöntemler, şirketin bünyesindeki varlıklar, şirketin fiyat politikaları, şirketin sürdürdüğü ticari faaliyetin yapısı, maliyet paylaşım anlaşmalarının varlığı ve etkisi, özel personel ve bunların şirketteki pozisyonları, komisyonların varlığı veya yokluğu, gayri maddi hak miktarları ve bunların yüzdelerinden oluşur.

#### **2.6.6.11.2. Yasal Kritik Varsayımlar**

Yasal konularla ilgili kritik varsayımlar tasfiye, fesih, gümrük kanunlarındaki değişiklikler, temel düzenleyici hükümlerdeki önemli değişiklikler, yeni ithalat ve ihracat engelleri ve dağıtıcılık/distribütör sözleşmelerinin belirli bir biçimde sürdürülmesine ilişkin olabilmektedir. Bu tür varsayımlara örnek olarak sigortalı

ithal mallara (imported covered products) ilişkin gümrük vergisinin belirlenen limitlerin dışına çıkmayacağı varsayımı verilebilir.

Kontrol edilen kurum, stoklar ve üretim ekipmanlarını üzerinde hak sahibi ise veya ürüne ilişkin garanti, teminat vb. sorumlulukları üstlenmesi gerekli ise diğer yasal kritik varsayımlar devreye girmektedir. Bu tür kritik varsayımlara örnek olarak ana şirketin şubenin tüm sorumluluklarına ilişkin sunduğu mevcut garantilerini sürdürmek zorunda olduğu varsayımı verilebilir.

#### **2.6.6.11.3. Vergilerle İlgili Kritik Varsayımlar**

Vergi ile ilgili varsayımlar tahmin edilen vergi borcu/yükümlülüğü, belirli harcamaların vergi etkisi, gelir kaynakları, yurt dışında vergi kredisinin / indirimlerin sınırlandırılması, daha sonradan geçmiş yıllara ilişkin işlemlerin eski haline getirilmesi için anlaşmaya girilip girilmeyeceğine ilişkin şartları kapsamaktadır.

#### **2.6.6.11.4. Finansal Kritik Varsayımlar**

Finansal kritik varsayımlar, gayri maddi kar projeksiyonları, döviz kuru riskinin bulunmaması, kar dağıtımı, işlemsel kar marjı ve brüt kar marjı gibi çeşitli Finansal rasyoları sağlayabilmek için ihtiyaç duyulan şartları kapsamaktadır.

#### **2.6.6.11.5. Muhasebeye İlişkin Kritik Varsayımlar**

Muhasebe yöntemlerinde ve uygulamalarında mevcut kritik varsayımlar, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin kullanımı ile ilgili varsayımları kapsamaktadır.

#### **2.6.6.11.6. İktisadi Kritik Varsayımlar**

İktisadi kritik varsayımlar, ekonomik ve mali koşulları kapsamaktadır. Bunlar, faiz oranlarını ve faiz oranlarındaki değişim ile ilgili olan varsayımları içermektedir. Ayrıca bu varsayımlara, piyasa koşullarında, teknolojiye, ürün sorumluluğunda, ürün ve süreç tasarımında ve piyasa payında önemli değişiklikler olmayan varsayımlar da dahildir. Bu tür varsayımlara örnek olarak; bir firmanın piyasa payını, ya da sahip olunan ürünün piyasa fiyatını önemli ölçüde etkileyebilecek beklenmeyen bir ekonomik gelişmenin öngörülmemesi gösterilebilir.

## 2.6.6.12. OECD ve Türkiye’de Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları Uygulamaları

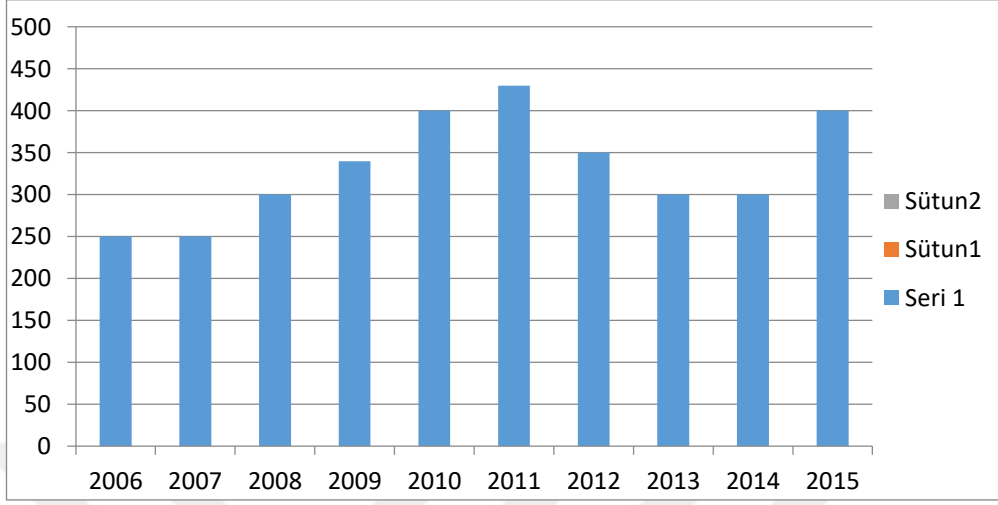
1999 yılında OECD tarafından yayınlanan Transfer Fiyatlandırması Hakkındaki Rehber peşin fiyatlandırma Anlaşmaları ile ilgili bölüm eklenmesi ile birlikte, peşin fiyatlandırma anlaşmaları Avrupa’da daha etkili olmaya başlamıştır. Örnek olarak Fransa uygulamaları 1999 yılında, Almanya uygulamaları 2000 yılında Hollanda ve Belçika uygulamaları da 2001 yılında yapılmaya başlanmıştır. Macaristan peşin fiyatlandırma anlaşması uygulamalarını 2007, Polonya 2006 yılında mevzuatına dahil etmiştir.

Uygulama açısından bakıldığında 2013 yılında Çek Cumhuriyeti’nde yapılan peşin fiyatlandırma anlaşması uygulamasına 30 başvuru bulunmakta iken, 2013’te Macaristan’da yapılan peşin fiyatlandırma anlaşması başvuru sayısı 20, 2013 yılı sonunda Polonya’da yürürlükte olan peşin fiyatlandırma anlaşması sayısı 19 İspanya’da ise aynı tarihte yürürlükte olan sayı 52 dir (TUSİAD, 2016: 89).

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları uygulamalarının istatistiksel durumlarına baktığımızda; IRS’nin 31 Mart 2016 yılında yayımlanmış olduğu rapora istinaden PFA uygulamalarına olan alanın oldukça yükseldiği belirtilmiştir.

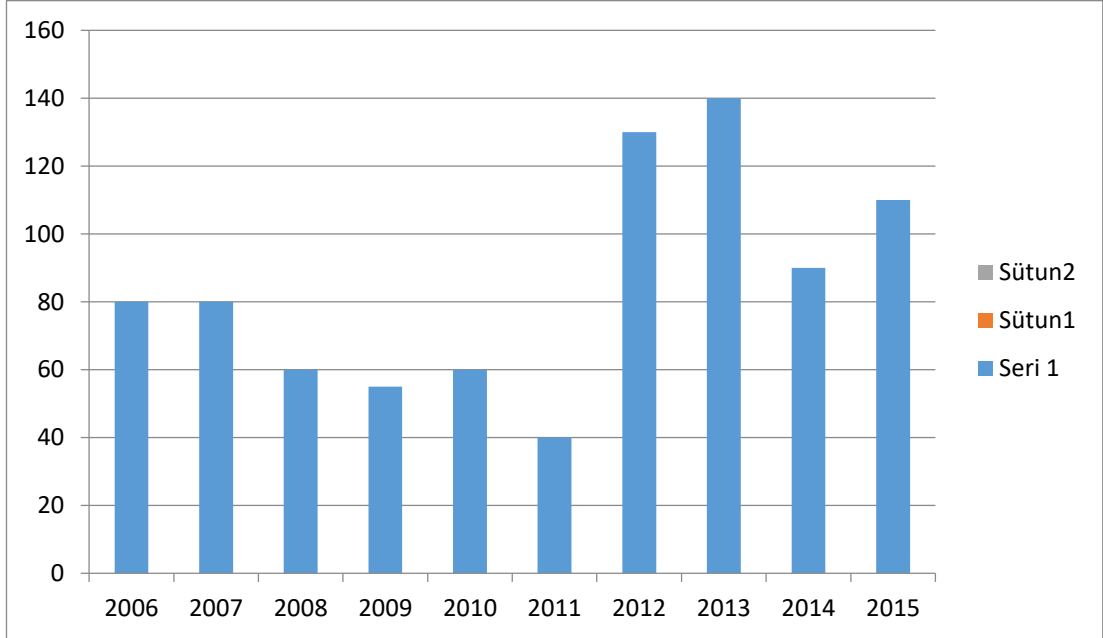
2015 yılında 110 adet PFA tamamlanmış olup, söz konusu anlaşmaların 44 adeti yeni anlaşma niteliğindedir.

**Grafik 1: 2006-2015 Yılları Arasında PFA Uygulamaları**



Kaynak: IRS (2018), <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/a-18-08.pdf> (Çevrimiçi)

**Grafik 2: 2006-2015 Yılları Arasında Tamamlanan PFA'lar**



Kaynak: IRS (2018), <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/a-18-08.pdf> (Çevrimiçi)

Türkiye’de PFA uygulamasıyla ilgili olarak, PFA’ların yeteri kadar ilgi görmediğini, Türkiye’de şubeleri bulunan ÇUŞ’lerin diğer ülkelerde PFA

uygulaması yapmalarına rağmen ülkemizde az sayıda yapmakta olduğunu görmekteyiz.

Söz konusu uygulamaların ülkemizde neden yeterli ilgi görmediğine bakacak olduğumuzda bu durumun bir çok sebebi olduğunu söylemek mümkündür. Bunlar (Yalçınır ve Ertürk, 2017: 416);

- PFA'ların göreceli olarak maliyetli olması
- PFA sürecinde istenilen bilgilerin fazla olması
- Vergi idarelerine sunulması gereken bilgilerin gizliliğine ilişkin çekinceler
- PFA başvuru ve uygulama sürecinin uzun bir zaman alması
- PFA başvuru ve müzakere sonucunda beklenmedik sonuçların oluşması
- Yapılacak olan PFA'ların geçmişe yönelik olmaması
- Türkiye'nin Kurumlar Vergisi oranının diğer bazı ülkelere göre düşük olması
- PFA sürecinin yürütülmesi aşamasında mükellefe mevzuat hakkında yeteri kadar bilgilendirme yapılmaması

Türkiye'de mevcut bir PFA sürecinin ve bu sürecin daha iyi nasıl olabileceği konusunda şu hususlar ön plana çıkmaktadır:

- PFA hakkında mevzuatta yeterli bilgi bulunmaması ve konu hakkında yeterli örneklerin yer almaması
- PFA başvurularının uzun zaman geçmesine rağmen sonuç bulamaması
- PFA uygulaması gerçekleştiren kurumların deneyimlerini aktaramaması
- Vergi idarelerine olan güvensizlik, mevcut bir PFA dan vazgeçilmesi durumunda mükellefin sunmuş olduğu bilgilerin daha sonra idare tarafından kullanılmayacağına garantisinin bulunmaması
- Vergi idarelerinin PFA süreci konusunda mükelleflere yeterli bilgiyi sunmaması

Bu olumsuzluklara karşın son dönemlerde PFA uygulamalarının yer edinmesine yönelik çalışmaların (3 Seri Nolu Tebliğ) söz konusu uygulamalar açısından etkili olabileceği düşünülmektedir.

### **2.6.5.13. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları Konusunda Güncel Gelişmeler**

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları konusunda son dönemlerde ciddi adımlar atılmaya başlanılmış olup, uygulamanın yayılması adına çeşitli düzenlemeler getirilmeye başlanmıştır. Bu düzenlemelerin başında OECD tarafından temelleri atılan BEPS aksiyon planları gelmektedir. Ülkemizde de son olarak 1 Seri Nolu Tebliğ de düzenlemeye gidilerek 3 Seri nolu Tebliğ yayınlanmıştır.

#### **2.6.5.13.1. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1) De Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 3)**

7 Aralık 2017 tarihli ve 30263 sayılı Resmi Gazete 'de Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında 1 Seri No'lu Genel Tebliğ'de Değişiklik Yapılmasına Dair 3 Seri No'lu Tebliğ yayımlanmıştır.

Söz konusu tebliğ ile yapılan değişiklikle, ilişkili kişiler ile yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerine ilişkin transfer fiyatının tespitinde kullanılacak peşin fiyatlandırma anlaşması ile ilgili açıklamalarda bulunulmuştur.

- Peşin fiyatlandırma anlaşması yalnızca kurumlar vergisi mükelleflerini kapsamaktadır.
- Peşin fiyatlandırma anlaşması ile ilgili süreç, mükellefin yazılı başvurusu ile başlamaktadır.
- Başvurular talebe ilişkin yazının İdarenin kayıtlarına girdiği tarihten itibaren tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarda 9 ay, iki taraflı ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarda 18 ay içinde sonuçlandırılmaktadır.
- Anlaşmanın başka mükellefler tarafından emsal olarak kullanılması veya yapılan işlemlere ilişkin bir kanıt olarak sunulması mümkün değildir.
- Anlaşma, başka mükellefler tarafından emsal olarak kullanılmaz veya yapılan işlemlere ilişkin bir kanıt olarak sunulamaz.



- Anlaşma konusuyla ilgili olarak mükellef ya da mükellefler her zaman için incelenebilir.

- Peşin fiyatlandırma anlaşmasının süresi en fazla üç yıl olup imzalandığı tarihten itibaren anlaşmada belirlenen süre ve şartlar dâhilinde hüküm ifade eder.

- Geçmiş vergilendirme dönemlerinin anlaşma kapsamına alınması mümkün olup, bu gibi durumlarda imzalanan anlaşma, Vergi Usul Kanununun pişmanlık ve ıslah hükümlerinde yer alan haber verme dilekçesi yerine geçmekte ve 15 gün içinde beyan ve ödeme işlemlerinin tamamlanması gerekmektedir.

- Anlaşmanın geçmiş vergilendirme dönemlerine tatbik edilmesi nedeniyle oluşacak ilave kurum kazancı için transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına konu edilmemesi için tebliğde belirtilen şartların oluşması gerekir.

Ayrıca 7061 sayılı Kanunla 56.979,40 TL tutarında olan Transfer fiyatlandırması ile ilgili yöntem belirleme anlaşması harçları, 5 Aralık 2017 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜNE DAYALI PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI

Uluslar arası vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde temel yöntem olarak benimsenen Karşılıklı Anlaşma Usulü<sup>4</sup> (KAU), vergi anlaşmalarının uygulanmasından veya yorumlanmasından kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümlenmesi amacıyla geliştirilmiş bir uygulamadır.

İkili veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarında vergi yükümlüsü ile birden fazla sayıda vergi idaresi yer almakla beraber, söz konusu anlaşmalar ülkeler arasındaki vergi anlaşmalarında yer alan KAU hükümleriyle gerçekleştirilmektedir. OECD, ikili ve çok taraflı Peşin fiyatlandırma Anlaşmalarını KAU çerçevesi dahilinde ele almaktadır (Ferhatoğlu, 2010: 75).

#### 3.1. KARŞILIKLI ANLAŞMA PROSEDÜRÜ (KAU) VE GENEL ÇERÇEVESİ

KAU, akit devletlerin vergi idareleri arasında sürdürülen bir anlaşma çeşididir. Akit devletlerin yetkili makamları her anlaşmada özel olarak belirlenmektedir. Anlaşmanın yürütülmesi bakımından yetkili olarak belirlenen kişi veya kurumlar karşılıklı anlaşma prosedürünün yürütülmesinden de sorumlu olmaktadır (Yaltı Soydan, 1995: 333).

KAU, uyuşmazlıkların çözümü aşamasında karşılıklı anlaşma yöntemini amaçladığından, taraf devletlerin anlaşma hükümlerini en doğru şekliyle

---

<sup>4</sup> İngilizce'de "Mutual Agreement Procedure" (MAP) terimi ile ifade edilmektedir.

uygulanmasıyla uyuşmazlıkların giderilmesini ve yeni uyuşmazlıkların önlenmesine ilişkin süreci ifade etmektedir (Ferhatoğlu, 2010: 38).

KAU, OECD Modelinin 9.maddesine göre, bağlı şirketler arasındaki transfer fiyatının ayarlanmasının sonucu oluşturulan tarhiyatlara karşı yapılması planlanan düzeltmeler için kullanılabilir. Nitekim yine Modelin 9 ve 11(6). maddeleri kapsamında örtülü sermaye ile ilgili durumlarda uygulama imkanı bulunmaktadır. Bir ülkenin çok uluslu bir şekilde örtülü kazanç ve örtülü sermaye dolayısıyla yaptığı tarhiyatın diğer bir ülke tarafından kabul edilip düzeltme yapılabilmesi için karlıklı anlaşma sürecine girilmesi gerekecektir.

Bu süreçle ilgili işleyiş biçimi, OECD Modelinin 25.maddesinde aşağıdaki gibi düzenlenmiştir (GİB, 2014: 35-36):

- 1. Bir kişi, Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin işlemlerinin kendisi için bu Anlaşmanın hükümlerine uygun düşmeyen bir vergileme yarattığı veya yaratacağı kanaatine vardığında, bu Devletlerin iç mevzuatlarında öngörülen müracaat usulleriyle bağlı kalmaksızın, durumu mukimi olduğu Devletin yetkili makamına veya durumu 24 (1) fıkrasına uygun düşerse, vatandaşı olduğu Akit Devletin yetkili makamına arz edebilir. Söz konusu müracaat, Anlaşma Hükümlerine aykırı düşen vergilemenin tebliğini takip eden üç yıl içinde yapılmalıdır.*
- 2. Söz konusu yetkili makam, itirazı haklı bulmakla beraber kendisi tatminkar bir çözüme ulaşamadığı takdirde, Anlaşmaya ters düşen bir vergilemeyi önlemek amacıyla, diğer Akit Devletin yetkili makamıyla karşılıklı anlaşmaya gayret sarf edecektir. Varılan anlaşma, Akit Devletlerin iç mevzuatlarındaki zaman sınırlamalarına bağlı kalmaksızın uygulanacaktır.*
- 3. Akit Devletlerin yetkili makamları, bu Anlaşmanın yorumundan veya uygulanmasından kaynaklanan her türlü güçlüğü ve tereddütü karşılıklı anlaşmayla çözmek için gayret göstereceklerdir. Yetkili makamlar aynı zamanda, Anlaşmada ele alınmayan durumlardan kaynaklanan çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için de birbirlerine danışabilirler.*

4. *Akit Devletlerin yetkili makamları, bundan önceki fıkralarda belirtilen hususlarda anlaşmaya varabilmek için birbirleriyle doğrudan doğruya haberleşebilirler.*
5. a) *1'inci fıkra uyarınca bir kişi bir Akit Devletin yetkili makamına, Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin işlemlerinin o kişi için bu Anlaşmanın hükümlerine uygun düşmeyen bir vergileme yarattığı kanaatine dayanarak olayı mukimi olduğu Akit Devletin yetkili makamına iletmış, ve*  
*b) söz konusu olay, diğer Akit Devletin yetkili makamına arz edildiği tarihten itibaren iki yıl içerisinde yetkili makamlar tarafından 2'nci fıkra hükümlerine uygun olarak anlaşma yoluyla çözüme kavuşturulamamış ise, ilgili kişinin talep etmesi halinde, söz konusu olaydan kaynaklanan ve çözülemeyen her türlü sorun tahkime gönderilecektir. Ancak Devletlerden birinde bu çözülmeyen sorunlar hakkında bir mahkeme kararı verilmiş ise, söz konusu sorunlar tahkime gönderilmeyecektir. İlgili olaydan doğrudan etkilenen kişi tahkim kararını uygulayan karşılıklı anlaşmayı reddetmediği sürece, söz konusu karar her iki Akit Devleti için bağlayıcı olacaktır ve bu Devletlerin iç mevzuatındaki herhangi bir zaman aşımına bağlı kalmaksızın uygulamaya konulacaktır. Akit Devletlerin yetkili makamları karşılıklı anlaşma yoluyla bu fıkranın uygulama şeklini belirleyeceklerdir*

OECD Model 25.maddesine göre vergi mükellefi, mukimi olduğu devletin yetkili makamlarına müracaat ederek, vergi anlaşmasına aykırı işlem yapıldığını beyan edip diğer akit devletlerin yetkili makamlarıyla KAU'nün başlatılmasını talep edebilmektedir. Yetkili makam vergi mükellefinin kabul etmesi durumunda diğer akit devletin yetkili birimine başvurması durumunda diğer akit devletin yetkili biriminin KAU teklifini kabul etme zorunluluğu bulunmamaktadır. Her iki yetkili makamın kabul etmesiyle başlayan KAU sürecinin bir anlaşma neticesine erme zorunluluğu yoktur (Yaltı, 1995: 333)

### **3.1.1. Karşılıklı Anlaşma Usulünde Konu**

#### **3.1.1.1. Karşılıklı Anlaşma Usulünün Tarafları**

KAU, iki akit devletin yetkili birimleri arasında sürdürülen bir usul olmakla birlikte söz konusu anlaşmanın tarafları, uyuşmazlığın çözüm talebinde bulunan kişiler ile çözümü sağlamak üzere yetkili makamlardan oluşmaktadır.

##### **3.1.1.1.1. Kişi**

KAU’nde ifade edilen ‘kişi’ terimi OECD Model Vergi Anlaşması md 3 (1) (a) fıkrasında tanımlanmaktadır. Bu maddeye göre ‘Kişi’ terimi, bir gerçek kişi, şirket ve kişilerin oluşturduğu diğer herhangi bir kuruluş olabilmektedir.

##### **3.1.1.1.2. Yetkili makam**

Yetkili makamlar, vergi uyuşmazlıklarının çözümünü ve bilgi değişimini sağlamak amacıyla görüşmelerde bulunmak üzere gelir idareleri tarafından ataması yapılan resmi kişilerdir. Bu kişiler bazı ülkelerde vergi idarelerinin bünyesinde, bazı ülkelerde de gelir idaresinin bünyesinin dışında görevde bulunmaktadır. Örneğin İngiltere’de gelir idaresinin bünyesinde faaliyet gösterirken, Almanya’da gelir idaresi dışında oluşturulan Maliye Bakanlığı bünyesinde faaliyette bulunmaktadırlar ( Işık, 2005: 182).

Anlaşmalarda “yetkili makam” teriminin ülkeler açısından ne anlama geldiği konusu da açıklığa kavuşturulmuş olup, bu şekildeki tanımlama Anlaşmaların “Genel Tanımlar” a ilişkin 3 üncü maddelerinin 1 nci fıkralarında yer almıştır.

Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmasında (ÇVÖA), Türkiye yönünden yetkili makam teriminin Maliye Bakanını veya onun yetkili kıldığı kişileri ifade ettiği belirtilmiştir. ÇVÖA kapsamında karşılıklı anlaşma usulü ise hali hazırda Gelir İdaresi Başkanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı tarafından

yürütülmektedir. Diğer devletler yönünden yetkili makamların kimler olduğu yine Anlaşmaların “Genel Tanımlar”a ilişkin 3 üncü maddesinde belirtilmektedir (KAU Rehberi, GİB, 2009: 5).

OECD Model Anlaşmanın 25. Maddesine göre Akit Devletlerin yetkili makamları, Anlaşmanın yorumundan veya uygulanmasından kaynaklanan her türlü güçlüğü veya tereddütü karşılıklı anlaşmayla çözmek için gayret göstereceklerdir. Yetkili makamlar aynı zamanda, Anlaşmada ele alınmayan durumlardan kaynaklanan çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için de birbirlerine danışabileceklerdir. Yetkili makamlar karşılıklı görüşmelerini kendilerinden veya temsilcilerinden oluşan komisyon aracılığı ile yapabilmektedirler (OECD, 2014: 35-36).

### **3.1.1.2. Karşılıklı Anlaşma Türleri**

Akit devletlerin yetkili makamları üç durumda karşılıklı anlaşma usulüne başvurabilmektedir.

#### **3.1.1.2.1. Olay Temelinde Karşılıklı Anlaşma**

Olay temelinde karşılıklı anlaşma usulüne ‘anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirme’ durumunda başvurulmaktadır. Bu usulde akit devletlerden biri veya her ikisi birden, anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirmeye konu olduğunu düşündüğü vergi yükümlüsüne, mukimi olduğu devletin yetkili makamına başvuru imkanı tanınmaktadır (Yaltı Soydan, 1995: 334).

Olay temelinde karşılıklı anlaşmada en sık karşılaşılan durumlar:

- Bağlı işletmeler arasındaki işlemlerde transfer fiyatlarının yeniden ayarlanması sonucunda oluşan karşı ayarlamalar
- Ödemeyi yapan kişinin bulunduğu devletteki vergilendirmelerde, faiz, gayrimaddi hak bedeli ödemesi yapan kişi ile ödemedi yaralanan kişi arasındaki özel ilişki nedeniyle fazla kısmın vergilendirilmesi
- Vergi yükümlüsünün ikametgahının hangi ülkede bulunduğunun veya kaynak devlette işyerinin bulunup bulunmadığının ya da ifa edilen hizmetin geçici nitelikte olup olmadığının belirlenmesi

- İşletmenin işyerine genel giderlerinden veya idare giderlerinden belirli bir pay vermesinden doğan sorunlar
- Örtülü sermayeye ilişkin yasaların anlaşmanın 9 veya 11(6) madde uygun oldukları ölçüde uygulanması

#### **3.1.1.2.2. Yorum ve Uygulama Bakımından Karşılıklı Anlaşma**

Karşılıklı anlaşma usulüne başvurabilecek diğer durum, anlaşmanın uygulanmasına ve yorumuna ilişkin güçlük ve kuşkuların bulunması durumudur. Yetkili makamların karşılıklı anlaşma usulüne başvurmalarını gerektiren güçlükler, genel ve bir grup vergi yükümlüsünü ilgilendirebileceği gibi olay temelinde karşılıklı anlaşma kapsamına giren belirli bir durumla bağlantılı olarak ortaya çıkmış da olabilir. Bu gibi durumlarda vergi yükümlüsünün talepte bulunması olanaklı olduğu gibi, usul bizzat yetkili makamlar tarafından da harekete geçilebilecektir (Yaltı Soydan: 1994: 98).

#### **3.1.1.2.3. Anlaşmadaki Boşluklar Bakımından Karşılıklı Anlaşma**

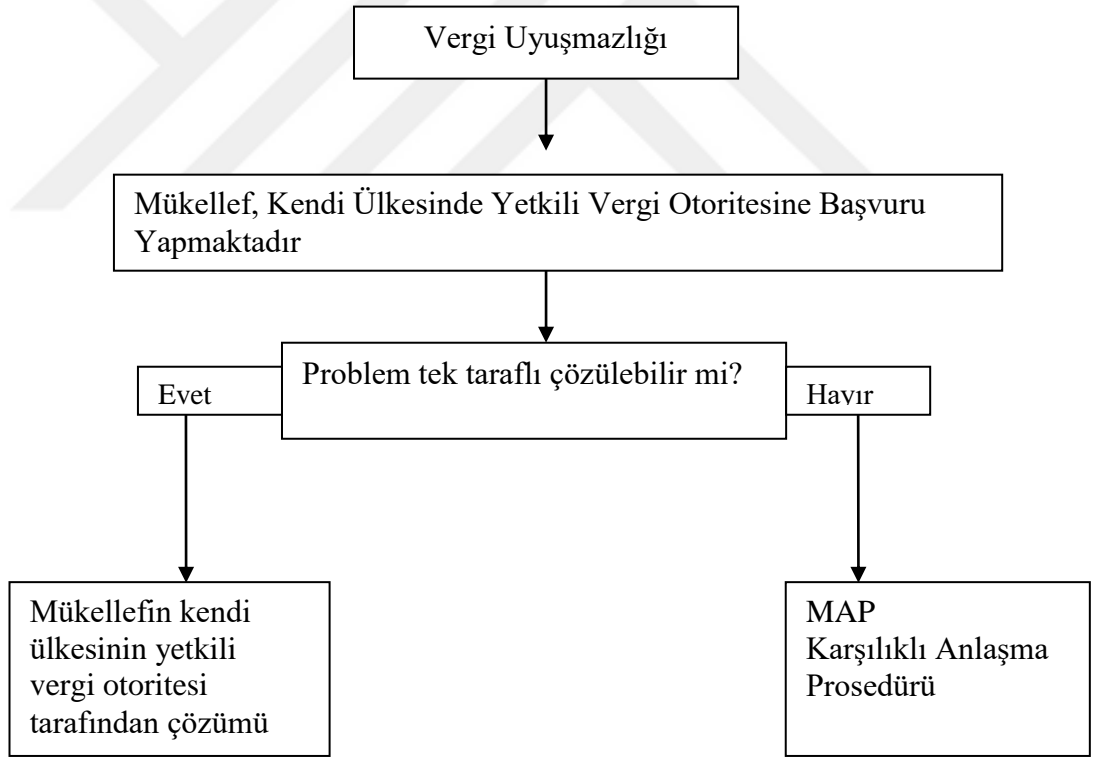
Karşılıklı anlaşma usulü, anlaşmada öngörülmeyen durumlardan doğan çifte vergilendirmeye ilişkin de olabilmektedir. Burada özellikle her iki akit devletin de mukimi olmayan, fakat her iki devlette de işyeri bulunan vergi yükümlüleri hakkında yetkili makamların birbirine danışması söz konusu olmaktadır. Bunun yanı sıra vergi yükümlüsü de anlaşmada düzenlenmeyen bir durumdan doğan çifte vergilendirmeye karşı çıkarak yetkili makamlardan talepte bulunabilir ve bu durumda olay temelinde KAU'nü işletilebilir (Yaltı Soydan, 1995: 335).

#### **3.1.2. Karşılıklı Anlaşma Usulü Sürecinin Başlangıcı**

KAU'de, anlaşmaya taraf olan devletlerde mukim olanlar, ilgili anlaşmanın uygulanmasının kendisi bakımından anlaşma hükümlerine uymadığını görürler ise bu durumu mukim olduğu devletin yetkili makamına sorunun çözülmesi bakımından götürebilmektedir.

Anlaşmalarda uyruklu dikkate alınarak bir ayrımcılık yapılmış ise bu durumda başvuru mukim olunan devlete değil uyrukluğunu taşıdığı devlete yapılacaktır. Bu şekilde kendisine başvuru yetkili makam vergilemede hata yapıldığı konusunda mükellefi haklı bulur ise, konuyu diğer devletin makamına taşımakta ve sorun yetkili makamlar nezninde çözülmeye çalışılmaktadır. Taraf devletlerin yetkili makamları arasında sorunun çözümüne yönelik ulaşılan sonuç mükellefi tatmin ederse, sorun giderilmiş olmakta; mükellef sonuçtan memnun kalmaz veya yetkili makamlar sorunun konusunda uzlaşmaya varamazlar ise konu vergi tarhiyatının yapıldığı devletin vergi mahkemesine taşınmaktadır (Aygün, 2010: 45).

#### Şekil 4: KAU (Karşılıklı Anlaşma Usulü)



**Kaynak:** IYER, Vijay, Mutual Agreement Procedure, Ernst& Young Sunum, Syf: 3, Erişim Tarihi: 01/03/2011 (Çevrimiçi)

KAU, transfer fiyatlandırmasından doğan çatışmayı çözmek için çoğunlukla uygulanması gereken bir vergi anlaşması prosedürüdür. ÇUŞ'lerin birçoğu transfer fiyatlandırması anlaşmazlıklarını çözmek için KAU'ne güvenmektedir. KAU'nün



peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile birlikte kullanılmaya başlanması bu sorunların çözümüne olumlu etkide bulunmuştur (BIAC, 2003: 2).

ÇUŞ'ler, transfer fiyatlandırmasından doğan çatışmaları KAU ile çözmesine rağmen bu uygulama her mükellef tarafından da kabul edilmemektedir. KAU'nün uygulanmadığı durumlarda, sorun yetkili vergi otoritesi ile vergi mükellefi arasında çözülmeye çalışılmaktadır. Bu durumda çifte vergilendirme sorunu olması muhtemel bir sonuç olmaktadır (BIAC, 2003: 2).

### **3.1.3. KAU Uygulamasıyla İlgili Adımlar**

KAU sürecine ilişkin adımlar şu şekildedir;

- İlgili (Ev sahibi) vergi idaresine başvuru yapılması,
- İlgili vergi idaresinin uygulamayı kabul etmesi,
- İlgili vergi idaresince temsilcilerin seçilmesi,
- İlgili ülke vergi idareleri ile diğer ülkelerin vergi otoritelerinin başvuru yapması,
- Diğer vergi otoritelerinin temsilcilerinin belirlenmesi,
- Yetkili vergi idaresi ve diğer vergi idareleri tarafından KAU çözümlüğünün yayımlanması,
- Çözümün uygulanmasıdır.

#### **3.1.3.1. İlgili Vergi İdaresine Başvuru Yapılması**

Vergi anlaşmasının hükümleri uyarınca KAU'ne başvuru talebinde bulunacak olan vergi yükümlüleri esas olarak her iki devletten birinde mukim kişilerdir. Aynı zamanda hakkında vergi anlaşmasının hükümlerine aykırı bir vergilendirme yapılan ya da yapılacak olan vergi yükümlüsü, talebini ikametgahının bulunduğu akit devletin yetkili makamına iletmektedir.

Vergi yükümlüsünün başvurusunda herhangi bir şekil şartı aranmamaktadır. Taraf devletler başvuru şekli ile ilgili olarak özel hüküm getirebileceği gibi, herhangi bir düzenleme yok ise başvuru, ilgili devlette vergilendirme işlemlerine itiraz hangi şekilde gerçekleşiyorsa o şekilde yapılabilir (Ferhatoğlu, 2010: 51).

### **3.1.3.2. İlgili Vergi İdaresinin KAU Talebini Kabul Etmesi**

Vergi yükümlüsünün KAU'ne başvurabilmesi, hakkında yapılan veya yapılacak olan vergilendirmenin vergi anlaşmasının hükümlerine aykırı olmasına bağlıdır. KAU'ne başvurulabilmesi için anlaşmaya aykırı bir vergilendirme işlemi yapılmış olmalıdır. Ancak mutlaka çifte vergilendirmeye yol açması gerekmemektedir.

Bazı durumlarda ilgili vergi otoritesi başvuruyu reddetme hakkına sahiptir Bunlar (Girish, 2004: 713-714).

- Başvuruyu yapan vergi mükellefinin yeterli bilgi sunmaması,
- Aranılan çözümün ulusal vergi otoritelerinin uyguladığı kararlara aykırı olması,
- Yerel kurallara uygun olmayan bir durumun bulunması,
- Başvurunun tarihinin asılmış olması,
- Vergi mükellefinin vergi kaçırma ve/veya dolandırıcılık nedeniyle suçlu olması

### **3.1.3.3. Talepte Bulunma Süresi**

Vergi otoritelerini gecikmiş itirazlardan koruma amaçlı olmak üzere KAU'ne başvurma talebi belirli bir süreye bağlanmıştır. OECD Model Vergi Anlaşmasının 25 (1) maddesine göre de KAU talebi süresi, anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirmenin tebliğinden itibaren başlamak üzere en az üç yıl olarak belirlenmiştir (OECD, 2010: 140).

#### **3.1.3.4. KAU Başvurularının Yetkili Vergi İdareleri Tarafından Değerlendirilmesi**

Vergi yükümlüsünün talepte bulunma eylemi ile KAU başlatmaya yetmemektedir. Bu noktada vergi yükümlüsü yetkili makamlara KAU'ne başvurup başvuramayacağını sorar ve talepte bulunan yetkili makam talebin yerindelğini inceler. İncelenen talep sonucu , yetkili makam talebi reddedebilir. Red nedeni olarak vergi yükümlüsünün vermiş olduğu bilgi yetersizliği, yorumunun yetkili makamlarla uyuşmaması , vergi anlaşmasının ulusal yasalarla uyuşmaması daha önce benzer durumlarda yapılan KAU'nün başarısız olması, ulusal yasalarda zamanaşımı sürelerinin dolmuş olması, çifte vergilendirmenin yarattığı yükün önemsiz miktar olması gösterilebilir.

Talep değerlendirme sonucu olarak yetkili makam talebi yerinde bularak kabul edebilir. Bu durumda yetkili makam, iki şekilde davranabilir. Bunlardan biri anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirmenin ikametgah devletinde alınacak tam ve kısmi önlemlerle ortadan kaldıracabileceği sonucuna varması, ikincisi ise anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirmenin diğer akit devlette alınacak tam ve kısmi önlemlerle ortadan kaldıracabileceği sonucuna varmasıdır. Bu durumda yetkili makam uyuşmazlığın ortadan kaldırılmasını sağlamak üzere KAU'ne başvurmak zorundadır (Yaltı Soydan, 1995: 338).

Akit devletlerin yetkili otoritelerinin KAU başvurusunu kabul etmesi durumunda OECD Model Anlaşmasının 25 mad. 2.fıkrasına göre iki aşamalı bir süreç oluşacaktır. Buna göre başvuruyu alan akit devlet alacağı önlemler ile uyuşmazlığın çözülebileceği düşünülüyorsa gerekli çalışmalar yapılarak sonuca ulaşmaya çalışılır. Bu durumda KAU başlamadan uyuşmazlık çözülür (OECD,2010: parag 27). Eğer başvuruyu kabul eden yetkili otoritenin tek taraflı düzenlemesiyle uyuşmazlığın çözümlenemeyeceği düşünülüyorsa bu durumda diğer akit devlet yetkili otoriteleri ile görüşmelere başlanır. Yetkili otoriteler tarafından gerçekleştirilecek görüşmeler neticesinde bir anlaşmaya varılması zorunlu değildir.

KAU, mükellefin diğer yargısal yolları kullanması için engel teşkil etmemekle birlikte, mükellef KAU talebine başlamadan öncesinde veya sonrasında

ilgili uyuşmazlığın çözümlenebilmesi için iç hukuk yöntemlerine de başvurabilmektedir. Ancak “Vergisel uyuşmazlıkların çözümünde kullanılan mekanizmaları (Karşılıklı anlaşma usulü ve tahkime başvurma) daha etkin hale getirme” amaçlı Eylül 2015 te oluşturulan, 14. OECD BEPS Aksiyon Planında, KAU ile iç hukuk ilişkisi açısından belirtilen hususta, ilgili uyuşmazlık konusu için öncelikle KAU’nün başlatılması daha sonrasında istenildiği takdirde iç hukuk yollarına başvurulması belirtilmiştir. Söz konusu planda uyuşmazlıkların çözümünde KAU’nün tarafları biraraya getirmesi dolayısıyla daha kapsayıcı olduğu üzerine dikkat çekilmiştir (OECD- BEPS, 2015: 14.Aks).

### **3.2. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARINDA KARŞILIKLI ANLAŞMA PROSEDÜRÜ (MAP APAs)**

PFA’larda karşılıklı anlaşma prosedürü uygulaması OECD Model Vergi Anlaşmasının “*Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi*”nin Ek kısmında “*Karşılıklı Anlaşma Prosedürü uyarınca Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları Uygulamaları*” başlığıyla ele alınmaktadır.

Karşılıklı Anlaşma Usulü çerçevesinde peşin fiyatlandırma anlaşmaları uygulamalarının yürütülmesine ilişkin detaylar 1999 yılının ekim ayında kabul edilmiştir (OECD, 2010: 168).

#### **3.2.1. Tek Taraflı ve Çok Taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Karşılaştırılması**

PFA’lar türleri itibariyle tek taraflı, iki taraflı veya çok taraflı olarak imzalanabilmektedir. Sadece vergi yükümlüsü ve vergi idaresi arasında yapılan, karşılıklı görüşme içermeyen ve çifte vergilendirme sorunu yaratma riski bulunan tek taraflı PFA’lar genellikle tercih edilmemektedir (Yaltı, 2015: 285)

Çifte vergilendirme sorununun en aza indirebilmek adına peşin fiyatlandırma anlaşmalarının, karşılıklı anlaşma hükümleri ışığında yetkili merciler arasında iki veya çok taraflı imzalanması gerekmektedir.

İki taraflı bir peşin fiyatlandırma anlaşması, iki ülke vergi idaresi yetkili makamları ile karşılıklı anlaşma sürecini ifade etmektedir (OECD, 2010: para.5). Bu anlaşmalar, tarafların yüksek maliyetli ve uzun süre alan incelemeleri ve olası cezaları önlemek üzere bir Peşin Fiyat Anlaşması yapmalarını veya emsallik ilkesine uymayan bir uygulamayı kabul etmeleri riskinin azalmasını sağlamaktadır.

Birden fazla iki taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları söz konusu ise bu durumda çok taraflı PFA'lerden söz edilmekte olup, iki taraflı veya çok taraflı PFA'lar karşılıklı anlaşma şeklinde yapılmaları dolayısıyla 'Karşılıklı Anlaşma Usulüne Dayalı Peşin Fiyatlandırma Anlaşması' (Mutual Agreement Procedure Advance Pricing Agreement) kısaca KAU PFA (MAP APA) olarak isimlendirilmiştir.

Kendi yerel mevzuatında mükellefle doğrudan bağlayıcı anlaşmalara ilişkin herhangi bir hüküm bulunmayan vergi idareleri için, karşılıklı anlaşma usulüne uygun Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının akdedilmiş olması, vazgeçilmez bir uygulama olabilmektedir

Ülkemizde ilk tek taraflı PFA, 15.07.2011 yılında imzalanmış olup, 01.03.2017 tarihinde imzalanan son sözleşme ile Türkiye'de tek taraflı PFA ların sayısı 7 olmuştur (GİB, <http://www.gelirler.gov.tr/pesin-fiyatlandırma-anlasmasina-iliskin-duyuru> (Çevrimiçi).

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" başlıklı 13 üncü madde hükmü ile konuya ilişkin 27/11/2007 tarih ve 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile ülkemizde İki ve çok taraflı PFA'ların önünü açmış olup, bu konuda çalışmalar yapılmakta ve 30.12.2016 tarihinde ilk iki taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması imzalanmıştır.

### **3.2.2. Karşılıklı Anlaşma Usulüne Dayalı Peşin Fiyatlandırma Anlaşması Talepleri**

Karşılıklı Anlaşma Prosedürüne Uygun Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları, vergi idareleri arasında bir mutabakatı öngörmesi dolayısıyla, sürecin başarılı olabilmesi için mükelleflerin yoğun katılım sağlamaları gerekmektedir. Sürecin ilk

aşamasını oluşturan anlaşmaya yönelik talebin yapılması işlemi genellikle mükellef(ler) tarafından başlatılmaktadır.

### **3.2.2.1. Ön Görüşmeler**

KAU'ne dayalı PFA lar düzenlenmeden önce mükellef ile vergi idareleri arasında bir Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının uygunluğunun tespit edilmesi, alınması gereken bilgilerin türü ve kapsamı ve başarı sağlayabilecek bir Peşin Fiyat Anlaşmasının imzalanabilmesi adına gerekebilecek analizlerin kapsamı üzerinde görüşmelerde bulunulması ön görüşmeler aşamasında gerçekleşmektedir (Örneğin, ilişkili şirketlerin işlevsel analizlerin neyi kapsadığının tespit edilmesi; karşılaştırılabilir verilerin tanımı, seçimi ve düzeltme işlemleri ve piyasa-sektör durumunun, ve coğrafi açıdan analizlerin kapsamı). Bu tür ön görüşmeler, ilerideki aşamalarda resmi olarak başlatılacak KAU'ne dayalı PFA süreci için hızlandırıcı olmaktadır. Söz konusu ön görüşme ile, ilgili resmi idarelerin mükelleflerle ön görüşmelerde bulunmaları ayrıca faydalı olmakta, mevcut koşullar altında bir KAU'ne dayalı PFA imzalanması için uygunluğun sağlanıp sağlanmadığı; örneğin, “Anlaşmanın yorumu ya da uygulanmasıyla ilgili güçlüklerin ya da şüphelerin” bulunup bulunmadığı konusunda netlik sağlanacaktır ( OECD, 2010: 344-345).

### **3.2.2.2. KAU Anlaşma Teklifi**

Mükellefin bir KAU ne dayalı PFA teklifini sunmaya karar vermesi durumunda, yerel mevzuatında belirtilen şartlar (ör. yerel vergi idaresinin belirlediği bir dairesine talep dilekçesi sunması şartı ) gereğince, ilgili vergi idaresine ayrıntılı bir teklif oluşturulup sunulmalıdır. KAU'ne dayalı PFA için mükellef aracılığıyla teklifin sunulması, değerlendirilmesi yapılacak olan teklifle ilgili gerekli olan tüm bilgilerin yetkili mercilere sunulması ve karşılıklı mutabakat görüşmelerinin başlatılmasıdır. (OECD, 2010: para 34)

Ülkeler, çeşitli yöntemlerle yetkili mercilerin gerekli bilgilere erişebilmelerini sağlamaya çalışmaktadır. Bu yöntemlerden biri, ilgili teklifi mükellefin kendisinin direkt olarak yetkili birimlere sunmasını sağlamaktır. Diğer bir yöntem, mükellefin

yerel bir PFA teklifinin birer örneklerini, anlaşmaya katılacağı bilinen diğer ülkelere göndermesini sağlamaktır. Hazırlık toplantıları sırasında, teklifin kesin şekli ve içeriği belirlenecektir (OECD, 2010: para 34)

### **3.2.2.3. Karşılıklı Anlaşma Usulüne Dayalı PFA Süreci**

KAU'ne dayalı PFA kapsamı, anlaşmaya katılım sağlayacak ülkelerin ve ilgili mükelleflerin talepleri göz önüne alınarak belirlenmektedir. Anlaşma, OECD Model Anlaşmasının 7. ve 9. Maddelerinde belirtilen problemlerin çözülmesi amacıyla yönelik uygulanabildiği gibi ilgili vergi idareleri için karların hangi oranlarda oluşabileceğini de belirlemektedir. Bir KAU'ne dayalı PFA, mükellefin (veya bir ÇUİ grubundaki üyenin) transfer fiyatlandırması mevzusunda maruz kaldığı tüm problemleri barındırabildiği gibi kapsamı daha sınırlı kalacak biçimde örneğin, belirli bir işlem, bir işlemler dizisi, ürün grupları, ya da bir ÇUİ Grubunun belirli üyelerini kapsayabilmektedir. Bir takım ülkeler, söz konusu süreçle ilgili olarak esneklik sağlanması gerektiğini kabul etmekle birlikte, belirli bir konu üzerinde odaklanan PFA konusunda çekincelerini beyan etmişlerdir. Örneğin, teklif içeriğinde yer alan işlemlerin teklifte bulunmayan birtakım işlemlerle ilişkili olduğu, ya da transfer fiyatlandırmasına ilişkin mevzularda, bilerek yapılan mahsup işlemlerinin de bulunması dolayısıyla daha ayrıntılı olarak analiz edilmeleri gerektiği durumlarda, bazı hususların tek başına değerlendirilme durumları mümkün olmayabilmektedir (OECD, 2010: parag 37).

### **3.2.2.4. Karşılıklı Anlaşma Usulüne Dayalı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının İçeriği**

KAU-PFA başvurusunun içeriği, başvuruya konu olan olayın niteliğine göre değişmektedir. Ancak KAU'ne başvuruda yetkili makamın olayı değerlendirmesine yardımcı olabilecek belgelere de yer verilmelidir. Buna göre KAU'ne dayalı PFA düzenlemelerinin, OECD Model Vergi Anlaşmasının 9.maddesinde düzenlenen '*emsallere uygunluk ilkesini*' açıklayan 'Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri için

Transfer Fiyatlandırması Rehberine' uygun olması gerekmektedir (Ferhatoğlu, 2010: 78).

OECD'nin söz konusu rehberine göre hedef konusu anlaşmanın ileriye yönelik niteliği dolayısıyla, karşılıklı mutabakat ile ilgili mevzular için, yalnızca söz konusu işlemlerle bir bağı bulunan, farklı türde bilgilere ihtiyaç duyulabilecektir.

Karşılıklı Mutabakat Prosedürüne Dayalı Peşin Fiyat Anlaşmalarında yer alması gereken bilgiler aşğıdaki gibidir (OECD, 2010: para 39);

a) Teklif içeriğinde bulunması gerekli olan işlemler, ürünler, ticari işlemler ya da düzenlemeler

b) Söz konusu işlemler ya da düzenlemeler içinde yer alan işletmeler ve sabit iş yerleri;

c) Katılım tekliflerinin sunulmuş olduğu diğer ülke ya da ülkeler;

d) Teklifte belirtilen tüm ilişkili şirketler için, bu şirketlerin dünya çapında mevcut olan örgütsel yapısı, tarihi, mali tablo verileri, ürünleri, işlevleri ve (maddi ve gayri maddi) varlıkları hakkında bilgiler;

e) Önerilen transfer fiyatlandırması yöntemlerinin tanımı ve bu yöntemleri destek niteliğindeki bilgi ve analize ilişkin detaylar (ör. karşılaştırılabilir fiyatların ya da marjların saptanmasına ilişkin bilgiler ve elde edilmesi beklenen sonuç skalası gibi)

f) Teklifin temelini oluşturan varsayımlar ve bu varsayımlarda değişiklik olması durumunda bu durumun etkileri,

g) Teklif içeriğinde belirtilen hesap dönemleri ya da mali yıllar,

h) Piyasa koşulları hakkında bilgilendirme ve gerekli tanımlar (ör. sektördeki trendler ve rekabet ortamı),

i) Önerilen transfer fiyatlandırması yöntemlerinin olası vergisel sorunları,

j) İlgili yerel mevzuat kapsamında, vergi anlaşmasına ilişkin yükümlölükleri ve teklifle bağlantılı olarak OECD rehberleri ile ilgili genel tartışma ve rehberle uyulduğuna yönelik kanıtlar,



k) Uygulanan ya da önerilen transfer fiyatlandırması yöntemlerinde etkili olabileceği düşünülen diğer bilgiler ve teklifte yer alan taraflar ile ilgili diğer bilgiler

### **3.2.2.5. Karşılaştırılabilir Fiyatlandırma Bilgileri**

Mükellefler, Karşılıklı Mutabakat Prosedürüne Dayalı Peşin Fiyat Anlaşmaları tekliflerinin içeriğinde karşılaştırılabilir fiyatlamaya ve söz konusu fiyatlamamanın nasıl kullanılması gerektiğine ilişkin bilgileri de bulundurmaları gerekmektedir. Bu bilgiler içerisinde Karşılaştırılabilir unsurların ne şekilde araştırılıp, kontrol edilmeyen işlemlerle alakalı olarak ne tür bilgilere ulaşıldığı ve söz konusu verilerin kabul edilebilir bir değer olarak ne şekilde kabul edilip edilmediği yer almaktadır. Karşılaştırılabilir değerlerin tespit edilemediği noktada, mükellefin, seçilen yöntemlerin emsallere uygunluk ilkesini uygun olup olmadığını belirtmesi gerekecektir bu durumda ilgili piyasa ve finansal verilerini referans gösterebilmektedirler (OECD, 2010: para 40).

### **3.2.2.6. Metodoloji**

Karşılıklı Anlaşma Prosedürüne Dayalı Peşin Fiyat Anlaşması teklifinde, seçilen yöntemin tam olarak açıklanması gerekmektedir. İlişkili kuruluşların mevcut olduğu varsayımı altında, seçilen yöntemlerin aynı zamanda ‘OECD Model Vergi Anlaşmasınının 9. Maddesinde belirtilen emsallere uygunluk ilkesi’nin nasıl uygulandığına ilişkin olarak Transfer Fiyatlandırması Rehberinde belirtilen referans bilgilere de uygunluğunun tespit edilmesi gerekmektedir. Transfer Fiyatlandırması Rehberinin 2.10 nolu paragrafında şöyle bir madde yer almaktadır: “Ayrıca, ilgili yöntem çerçevesinde uygulanan işlemde ya da işlemlerde yer alan ÇUŞ grubunun üyeleri ve bu üyelerin faaliyet gösterdikleri ülkelerin vergi idareleri tarafından uygulanabilirlikleri kabul edilen yöntemlerin de benimsenmeleri gerekmektedir.” Transfer fiyatlandırması yöntemlerinin kullanılmasına ilişkin bu talimat, uygulanacak yöntemle ilgili önceden bir anlaşma imkanı sağlaması, Karşılıklı Anlaşma Prosedürüne Dayalı PFA ile örtüşmektedir. Karşılıklı Anlaşma Prosedürüne Dayalı PFA süresince yöntemlerin, mükellefin yükünü ağırlaştırmadan

ve vergi idareleri tarafından uygun bir şekilde tespit edilerek, doğru ve güncel verilerle desteklenmesi gerekmektedir (OECD, 2010: para 41).

### **3.2.2.7. Anlaşmanın Güvenilirliğini Arttırmak Amaçlı Kritik Varsayımlar**

Karşılıklı Anlaşma Prosedürüne dayalı PFA süreci başlamadan önce işlemleri etkileyeceği düşünülen operasyonel ve ekonomik koşullar dikkate alınarak net varsayımlar belirlenmesi gerekmektedir. Mükellefin sunmuş olduğu teklifle, yöntemin ileride yapılması planlanan işlemlerin emsallere uygunluğunun doğru bir biçimde tespit edilmesine dair birtakım varsayımların belirtilmesi gerekmektedir. Mükellef tarafından açıklanması gerekli diğer bir husus da söz konusu varsayımlarda ortaya çıkması olası değişimlere karşı mücadele yöntemleri de açıklanması gerekmektedir. İşlemlerin meydana geldiği dönemde mevcut olan gerçek koşulların, mevcut olduğu varsayılan koşullardan farklı olması durumunda ve bu farklılığın yöntemin emsal fiyatlamasının yansıtmadaki güvenilirliğini tehdit edecek boyutta olması durumunda kritik varsayımlardan söz edilmektedir (OECD, 20: paragraf 43).

Karşılıklı Anlaşma Usulüne göre Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının güvenilirliğini arttırmak için mükelleflerin, vergi idarelerinin kritik varsayımların gözlemlenebilen, güvenilir ve bağımsız verilere dayandırılması adına mümkün olduğunca çaba harcamaları gerekmektedir. Kritik varsayımlar, mükellefin hususi koşullarına, ticari ortamın kendine özgü koşullarına yöntemlere ve anlaşmanın kapsamında mevcut olan işlemlerin türlerine uygun olarak yapılandırılmaları gerekmektedir. Kritik varsayımlar aşağıda sayılan unsurları içerebilirler (OECD, 2010: para 43);

- a) İlgili yerel vergi mevzuatı ve vergi anlaşmasına ilişkin varsayımlar;
- b) Tarifeler, vergiler ve harçlar, ithalat üzerinde uygulanan kısıtlamalar ve resmi yönetmelikler ile ilgili varsayımlar;
- c) Ekonomik koşullar, Pazar payları, piyasa koşulları nihai satış fiyatı

ve satış hacmi konularına ilişkin varsayımlar;

d) İşlemlerde yer alan kuruluşların işlevlerinin niteliği ve maruz kaldıkları risklere yönelik varsayımlar;

e) Döviz kurları, faiz oranları, kredi puanları ve sermaye yapısına ilişkin varsayımlar;

f) Yönetim ya da finansal muhasebe ve gelirlerin ve giderlerin sınıflandırılmasına ilişkin varsayımlar; ve

g) Her ülkede faaliyet gösterecek olan kuruluşlar ve bunların faaliyet biçimlerine ilişkin varsayımlar

### **3.2.3. Karşılıklı Anlaşma Usulüne Dayalı PFA'nın Uygulamaya Konulması**

#### **3.2.3.1. Karşılıklı Anlaşma Usulüne Uygun PFA'nın Yürürlüğe Girmesi**

Bir Karşılıklı Anlaşma Prosedürüne Dayalı Peşin Fiyatlandırma Anlaşması üzerinde mutabakat sağlanmasıyla birlikte, süreç içerisinde yer alan vergi dairelerinin kendi ülkelerinin iç hukuk sistemleri ışığında anlaşmanın yürürlüğe girmesi sağlanmalıdır. Yetkili makamlar arasında varılan karşılıklı anlaşmanın yürürlüğe konulması, vergi mükellefi ve idarenin bir anlaşmasıyla olabileceği gibi, vergi mükellefinin anlaşmayı teyit etmesi şeklinde de olabilmektedir. Söz konusu uzlaşma veya karşılıklı teyit, karşılıklı mutabakatın koşullarına ve hükümlerine uymak durumunda olduğu gibi süreç boyunca da yıllık uygunluk raporlarında yer alan bildirimler de dahil önemli ölçüde yanlış ya da yanıltıcı bildirimlerce bulunulmaması gerekmektedir. Bu şekilde bir uygulama, Karşılıklı Anlaşma Prosedürüne Dayalı Peşin Fiyatlandırma Anlaşması kapsamında yer alan transfer fiyatlandırması kapsamına giren işlemler üzerinde herhangi bir düzeltme yapılmaya ihtiyaç duyulmaması dolayısıyla mükellefe kesinlik sunacaktır (OECD, 2010: paragraf 67).

### **3.2.3.2. Mükellefe Teyit Verilmesi**

Teyidin veya anlaşmanın usulü, anlaşmanın prosedürlerinin yerel mevzuatlara göre değişiklik gösterebilmesi dolayısıyla uygulama şekilleri her bir ülkenin iç hukukuna göre ülkeden ülkeye farklılığa sebep olabilmektedir. Ülkelerin bazılarında karşılıklı teyit ya da uzlaşma, ilgili ülkenin yerel prosedürü uyarınca bir Peşin Fiyatlandırma Anlaşması biçiminde gerçekleşebilirken Karşılıklı anlaşmanın etkin bir biçimde uygulanması adına yerel karşılıklı teyit ya da uzlaşma sürecinin KAU'ne dayalı PFA uygulanması ışığında olması gerekmektedir. Çifte vergilendirme riskinin mevcut olduğu durumlarda, anlaşmaya katılan ülkelerin yasal sistemlerinde, mükellefe yansıtılan çifte vergilendirme riskinden kurtulabilmesi konusunda tek taraflı bir "güvence" hususunda karar alınması o ülkenin vergi idaresine bağlıdır. Ayrıca, işlemle ilgili karşılıklı teyit ya da uzlaşma; örneğin, diğer konular ya da başka sorunlar, belge ve kayıt düzenlemeleri ile ilgili getirilen yükümlülükler ve belirli raporların düzenlenme yükümlülüğü gibi, KAU'ne dayalı PFA kapsamında mevcut hususlar dışında ek bazı hususları da barındırmaktadır (OECD, 2010: para,68). Amerikan Hukukuna iki veya çok taraflı PFA, yetkili makamlar arasında imzalanan karşılıklı anlaşma ile uyumlu bir anlaşmanın vergi mükellefleri ile IRS arasında imzalanmasıyla yürürlüğe girmekte, ülkemiz hukuk mevzuatında bu hususta bir açıklık bulunmamaktadır ( Yaltı, 2015: 290).

### **3.2.4. Karşılıklı Anlaşma Usulüne Dayalı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının İzlenmesi**

Vergi İdareleri, mükelleflerin anlaşma süresi boyunca karşılıklı mutabakatın koşullarına ve ilgili hükümlere uygun davranıp davranmadığı konusunda denetleme yapma hakkı bulunmaktadır. Mükelleflerin KAU'ne dayalı PFA hükümleri ışığında izlenmeleri son derece önemli olmaktadır. Karşılıklı mutabakatın vergi idareleri arasında imzalanması ve mükellefin de bu tür düzenlemelerde bir taraf olarak yer almaması nedeniyle vergi idarelerinin mükellefin uyup uymadığının tespiti ile ilgili anlaşma prosedürüne güvenmeleri şarttır. Mükellefin Karşılıklı Mutabakat

Prosedürüne Dayalı Peşin Fiyat Anlaşmasında yer alan koşullara ve hükümlere uymadığı takdirde, anlaşmanın devam etmesi için bir sebep kalmamaktadır. Bu nedenle izleme aşaması, KAU'ne dayalı PFA sürecinin başarılı bir biçimde uygulanabilmesini sağlamak adına gerekli yerel prosedürler ile, mükellefin anlaşmanın karşılıklı mutabakat çerçevesinde izlenebilmesi için gerekli önlemler üzerinde odaklanmıştır (OECD, 2010: para 70).

#### **3.2.4.1. Yıllık Raporlar**

KAU'ne dayalı PFA şartlarına uygun şekilde hareket edilip edilmediğinin izlenmesi konusunda mükelleflerin, anlaşmanın kapsadığı her yıl, ya da hesap dönemi için verilmiş olan yıllık vergi beyannamesine ek olarak, yıl içinde fiilen gerçekleştirmiş olduğu işlemleri gösteren ve, kritik varsayımların ve anlaşma şartlarının gözden geçirilmesi amaçlı gerekli bilgilerin de dahil edildiği yıllık bir raporu da teslim etmesi gerekir. Söz konusu rapor KAU'ne dayalı PFA yer alan koşullara ve hükümlere mükellef tarafından ne ölçüde uyulduğunu açıklamaktadır. Bu bilgiler, ilgili yerel mevzuatta ya da prosedürde belirtildiği şekliyle mükellef tarafından hazırlanır ve ilgili vergi idaresine teslim edilmesi gerekir (OECD, 2010: parag 72).

#### **3.2.4.2. Denetim**

Karşılıklı Anlaşma Prosedürüne Dayalı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları, anlaşmada belirtilen taraflara ve anlaşmada belirtilen işlemlere uygulanır. KAU'ne dayalı PFA içeriğinde belirtilen işlemler üzerinde uygulanacak olan denetimin bazı sınırlamaları bulunmakta olup mükellefin anlaşmada yer alan koşullara ve hükümlere ne ölçüde uyduğunun tespit edilmesi ve seçilen yöntemin güvenilir bir biçimde uygulanabilmesi için gerekli olan koşulların mevcut durumunun belirlenmesi ile sınırlıdır. Vergi idareleri denetim sürecinde mükelleflerinden bazı hususları talep edebilmektedir. Bu hususlar (OECD, 2009: parag 73);

- a) Mükellefin Karşılıklı Anlaşma Prosedürüne Dayalı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasında yer alan koşulları ve hükümleri yerine getirip getirmediği;

- b) Teklifte, yıllık raporlarda ve destekleyici tüm belgelerde yer alan beyanların, geçerliliklerini korudukları ve mevcut gerçeklerde ve koşullarda ortaya çıkan önemli tüm değişikliklerin yıllık raporlara dahil edilip edilmedikleri;
- c) Metodolojinin, Karşılıklı Anlaşma Prosedürüne Dayalı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının koşulları ve hükümleriyle tutarlılık içinde ve doğru bir biçimde uygulanıp uygulanmadığı;
- d) Transfer fiyatlandırması metodolojisinin temelinde yatan kritik varsayımların geçerliliklerini koruyup korumadıkları hususlarıdır.

### **3.2.5. Anlaşmada Uygunluğun Sağlanamamasının ya da Ortaya Çıkan Değişimlerin Sonuçları**

Genellikle, Karşılıklı Anlaşma Prosedürüne Dayalı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının şartlarının ihlal edilmesi veya ortaya çıkan söz konusu kritik varsayımın karşılanamaması durumunda, aşağıda belirtilen hükümlerin yürürlüğe girmesi gerekecektir (OECD, 2010: parag 74):

- Karşılıklı Anlaşma Prosedürüne Dayalı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının ilgili hükümleri;
- Yetkili merciler arasında söz konusu koşullara ve hükümlere uyulmaması ya da varsayımların karşılanamaması durumunda yapılması gereken işlemleri düzenleyen diğer anlaşmalar;
- Yerel mevzuatta ya da usullerde yer alan ilgili diğer hükümler.

Bu şekilde KAU'ne dayalı PFA uygulamasına aykırı hareket edildiği taktide veya uygulamanın başarısız olması durumunda karşılaşılabilecek durumlar açık bir şekilde yansıtılmaktadır. Bu tür durumlar ortaya çıktığında vergi idareleri, diledikleri takdirde, işlem bazlı olarak görüşmelerde bulunabilirler. Yerel mevzuat ya da usule ilişkin hükümler, mükellefler ve anlaşmadan etkilenen vergi idaresi açısından ortaya çıkacak olan sonuçları ve yerine getirilmesi gereken yükümlülükleri açıklayabilirler.

Vergi idareleri Karşılıklı Anlaşma Prosedürüne Dayalı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasında yer alan koşulların karşılanmadığını belirlemesi durumunda, örneğin, uygunluğun ihlalinin sonuçlarının fazla önemli olmadığı durumlarda, ilgili anlaşmada yer alan koşullar altında anlaşmanın sürdürülmesi amacıyla bir anlaşma sağlayabilirler. Vergi idarelerinin KAU'ne dayalı PFA'ların uygulanabilirliği konusunda anlaşma sağlayamamaları halinde ilgili vergi idaresinin başvuru yapabileceği üç alternatif yöntem bulunmaktadır. Bu şekliyle uygulanacak olan eylem, uygunluğun ihlalinin ağırlık derecesine göre değişmektedir (OECD, 2010: parag 75).

Uygulanacak olan yöntemlerden biri yok saymadır. Söz konusu yöntem en ağır şeklidir ki bu durumda KAU'ne dayalı PFA uygulaması hiç yapılmamış sayılmaktadır. Diğer bir yöntem feshedilmesidir. Bu yöntem yok saymaya göre daha hafif bir uygulamadır. KAU'ne dayalı PFA uygulaması feshedildiği tarihe kadar yürürlükte sayılıp bu tarihten sonra kaldırılır. Son yöntem anlaşmanın revize edilmesidir. Bu yöntemde tüm teklif süreci boyunca uygulama yürürlükte sayılmaktadır (OECD, 2010: para 76).

### **3.2.5.1. Bir Karşılıklı Anlaşmaya Dayalı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Feshi**

Vergi idaresi, aşağıda belirtilen durumlar için , bir KAU'ne dayalı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasını feshedebilmektedir (OECD, 2010: para: 79);

- a) Bir Karşılıklı Mutabakat Prosedürüne Dayalı Peşin Fiyat Anlaşması talebinin ve yıllık raporların ya da diğer destekleyici belgelerin hazırlanışı ve teslimi, ya da ilgili diğer bilgilerin sağlanması sırasında mükellefin ihmali, dikkatsizliği ya da kasıtlı bir temerrüt eylemine atfedilemeyen bir yanlış beyan, hata ya da atlamanın ortaya çıkması;
- b) Anlaşmaya katılan mükellef(ler)in Karşılıklı Anlaşma Prosedürüne Dayalı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasında yer alan bir hüküm ya da koşulu yerine getirmemeleri.; ya da;
- c) Kritik varsayımların biri ya da birkaçının önemli ölçüde ihlali; ya da

d) Karşılıklı Anlaşma Prosedürüne Dayalı Peşin Fiyatlandırma Anlaşması ile önemli ölçüde ilişkili bir anlaşma maddesi de dahil olmak üzere, yürürlükteki mevzuatta bir değişikliğin ortaya çıkması; ve anlaşmanın durumlarda ortaya çıkan değişimi göz önünde bulunduracak biçimde gözden geçirilmesinin mümkün olmaması.

### **3.2.5.2. Bir Karşılıklı Anlaşmaya Dayalı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Gözden Geçirilmesi**

Transfer fiyatlandırması yöntemlerinin geçerlilik süresi, anlaşma süresince devam eden kritik varsayımlara dayalı olmaktadır. Bunun sonucu olarak Mükelleflerin anlaşma ile ilgili herhangi bir değişiklik olması durumunda mutlaka vergi idarelerine bildirim yapma yükümlülükleri bulunmaktadır. Bu bildirimler kapsamında vergi idaresinin gerekli değerlendirmeleri sonucunda eğer ki söz konusu kritik varsayımlara ilişkin bir farklılık var ise farklılık ortaya çıktığı andan itibaren KAU'ne dayalı PFA farklılığı belirtecek biçimde revize edilmesi gerekmektedir. Ayrıca KAU'ne dayalı PFA'nın uygulanabilirliği konusunda kritik sayılmayacak derecedeki varsayımlar olması durumunda, söz konusu anlaşmadan etkilenen taraflar tekrar gözden geçirilebilir. bu nitelikteki farklılıklar bir sonucu, KAU PFA'da revizyon yapılabilir. Bazı durumlarda revizyon yapılmadan da gözden geçirme işlemi yapılabilir. (OECD, 2010: para 83).

Bu aşamada mükellefin yapması gereken şey söz konusu farklılığın ortaya çıkması ve bunun farkına varılması anından itibaren en kısa zaman zarfında gerekli tebliğde bulunulmalıdır. Mükellefler dilerse bu bildirim ilgili mali döneme ilişkin yıllık raporda teslim tarihini aşmayacak şekilde de yapabilmektedirler (OECD, 2010: para: 84).



### **3.2.5.3. Bir Karşılıklı Anlaşma Usulüne Dayalı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Yenilenmesi**

Bir KAU PFA'nın yenilenmesine ilişkin talep, anlaşma ile ilgili bulunan vergi idarelerinin tespit ettiği tarihte yapılmaktadır. Söz konusu yenileme talebinin tarihi belirlenirken, mükellef ve vergi idaresine inceleme ve anlaşma sağlayabilecekleri bir hazırlık süreci dikkate alınmaktadır. Yenileme süreci halen devam etmekte olan KAU PFA'nın yürürlük tarihi dikkate alınarak sürecin başlatılması uygun olacaktır (OECD, 2010: para 86).

Yenileme başvurusunun şekli yürütülme ve değerlendirme aşamaları, uygulamaya ilk konulan KAU PFA başvurusuyla örtüşmelidir. Yenileme sürecine katılan vergi idareleri söz konusu süreçte anlaşmanın içeriğinde çok önemli farklılıklar oluşmadığı sürece ayrıntıların düzeyi konusunda karşılıklı anlaşma sağlayabilirler. Bir KAU'ne dayalı PFA'nın yenileme süreci otomatik gerçekleşmemekte bunun yanı sıra ilgili tüm tarafların kabulüne ve mükellefin anlaşma konusundaki arzusuna ve yürürlükte olan KAU'ne dayalı PFA'nın şartlarına uyum sağlayıp sağlayamama durumuna bağlıdır. Yenileme işlemi gerçekleştirilen KAU'ne dayalı PFA'nın yöntemi ile şartları daha önceki KAU'ne dayalı PFA'dan farklı olabilmektedir (OECD, 2010: para 87).

### **3.2.6. Karşılıklı Anlaşma Usulüne Dayalı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Sonlandırılması**

#### **3.2.6.1 Yetkili Merciler Arasında Koordinasyon**

KAU'ne dayalı PFA sürecine bazı ülkeler süreç başlarken hemen dahil olmak isterlerken bazı ülkeler ise teklifleri irdelemek ve yorum yapabilmeleri amaçlı olarak sürecin son aşamasında dahil olmak isterler. Bu durumda tavsiye edilen, vergi idarelerinin süreci başından sonuna takip edebilmeleri, anlaşmanın veriminin arttırılması ve oluşabilecek herhangi bir olumsuzluğun çözülebilmesi için sürece erken katılmalarıdır (OECD, 2010: para 60).

Yetkili mercilerin yeterli seviyede kaynak ve gerekli tecrübeye sahip personeli süreç içerisine dahil ederek, sürecin zamanlamasını iyi ayarlamaları gerekmektedir. Yetkili mercilerin, uygun bir hareket planı belirleyebilmeleri için bazı unsurların bulunması gereklidir. Bu unsular; (OECD, 2010: para 61)

- Yetkili görevlilerin atamaları,
- Bilgi alışverişi,
- Teklifin incelenmesinde ve değerlendirilmesinde
- Koordinasyonun sağlanması,
- Süreçle ilgili toplantılara ilişkin geçici bir takvimin hazırlanması ve uygun bir anlaşmanın müzakere edilerek sonuca bağlanmasıdır

### **3.2.6.2. Yetkili Merciler Arasındaki Görüşmelerde Mükellefin Rolü**

KAU'ne dayalı PFA süreci ülkelerin kendi arasında bir süreci yansıtmaları dolayısıyla mükelleflerin söz konusu görüşmelerde rolü oldukça sınırlıdır. Bilgi toplama sürecinde mükellef daha aktif rol oynarken bu süreçte etkili olamamaktadır. Yetkili makamlar kendi aralarındaki anlaşma sağlanması aşamasında mükelleflerden müzakereler başlamadan sunum yapmalarını kararlaştırabilirler. Ayrıca müzakereler süreci boyunca ortaya çıkabilecek soruları cevaplamak üzere telefon kanalıyla ulaşılabilmesi için gerekli ayarlamaları yapabilirler. Mükellef, söz konusu müzakere aşamasında yeni bilgileri sunmaktan veya ek beyanlarda bulunmaktan kaçınmalıdır. Vergi idareleri yeni bildirimlerde bulunulduğu takdirde ilave zamana ihtiyaçları olacaktır bu da, önerilen KAU'ne dayalı PFA'ya ilişkin nihai bir kararın alınmasında gecikmeye sebep olacaktır (OECD, 2010: para 63)

### **3.2.6.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşması Sürecinden Geri Çekilme**

Mükellef veya vergi idaresi, KAU'ne dayalı PFA sürecinden dilediği zaman geri çekilebilmektedir. Yalnız sürecin sonlarına doğru geçerli bir sebep olmaksızın süreçten çekilme isteği, yaratacağı kaynak ve zaman israfı nedeniyle pek istenen bir durum değildir. Bir KAU'ne dayalı PFA talebi geri çekildiği durumda mükellefin ve

vergi idaresinin birbirlerine karşı hiçbir yükümlülüğü kalmamaktadır ve taraflar arasındaki önceki taahhüt ve mutabakatların, dâhili mevzuat aksini gerektirmedikçe (ör. PFA harcının iade edilmemesi) başka bir yaptırım ve etkisi olmaz. Vergi idaresi çekilme önerisinde bulunduğu durumda mükellef bu talebin nedenleri hakkında bilgi almalı ve konu hakkında aydınlatılmalıdır (OECD, 2010: para 64).

#### **3.2.6.4. Karşılıklı Anlaşma Belgesi**

KAU'ne dayalı PFA sürecinde yetkili makamların; yöntem, şekil ve esasların belirtildiği karşılıklı mutabakat belgesi düzenlemeleri gerekmektedir. Önerisi sunulan söz konusu karşılıklı mutabakat, çifte vergilendirmeyi önlemede yetersiz kalabilir. Bu sebeple süreç sonuçlanmadan ilgili taslağının kabul edilebilir bir taslak olup olmadığı konusunda mükellefin görüşünün alınması gerekir. Karşılıklı Mutabakat Prosedürüne Dayalı Peşin Fiyatlandırma Anlaşması, yazılı bir belge şeklinde hazırlanır ve içeriği, sayfa düzeni, vb. hususlar, sürece katılan yetkili merciler tarafından belirlenir.

## SONUÇ

Tüm dünyada transfer fiyatlandırmasının örtülü kâr dağıtımında kullanılması yasalar yoluyla önlenmeye çalışılmaktadır. Ülkemizde de 5422 sayılı Eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesi bu amaçla uygulanmakta iken; içeriğinde uygulamaya ilişkin açıklamaların bulunmaması ve uluslararası işlemler konusundaki belirsizlikler nedeniyle eleştiri konusu yapılmaktaydı. 5520 sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesi ile bu belirsizlikler giderilmeye çalışılmıştır. Uygulama konusunda ayrıntılı bilgilerin yer aldığı tebliğler de konuyu açıklamaya yönelik olarak yayımlanmıştır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile örtülü kazanç dağıtımı konusunda getirilen en önemli yeniliklerden biri, emsal bedel tespitinde, Transfer fiyatlandırması yöntemleri konusunda OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde yer alan geleneksel metotlara (Karşılaştırılabilir Fiyat, Maliyet Artı, Yeniden Satış Yöntemleri) yer verilmesidir. Emsallere uygunluk ilkesi transfer fiyatlandırmasının temelini oluşturmaktadır. Çok uluslu işletmelerin bağlı bulunduğu işletmeler ile aralarındaki işlemlerinde emsallere aykırı bir fiyat oluşturulması transfer fiyatlandırması manüpolasyonlarına sebebiyet vermektedir.

Çok uluslu işletmeler, transfer fiyatlandırmasını ülkeler arasında ödeyecekleri vergiyi azaltmada bir vergi planlama aracı olarak kullanabilmektedirler. Bu sebeple transfer fiyatlandırması uluslar arası vergi hukukunun en önemli sorunlarından biri haline gelmektedir.

Transfer fiyatlandırması uygulamasının olumsuz yönlerini gidermeye yönelik olarak uygulamaya geçirilen peşin fiyatlandırma anlaşmaları tezimizin ana temasını oluşturmaktadır. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, transfer fiyatlandırması konusunda uygulanacak yöntemin tespit edilememesi durumunda mükellef ve vergi idaresi arasında oluşabilecek uyuşmazlıkların önüne geçebilmek amacıyla yapılmaktadır.

Çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin en etkili yollardan biri vergi anlaşmalarıdır. OECD Model Vergi Anlaşmasının 25.mad'sinde ele alınan, Karşılıklı anlaşma usulüne dayalı olarak uygulanan iki ve çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları çifte vergilendirme riskini azaltıp mükellefler ile ilgili vergi idareleri

arasında yapılan işlemlerde uygunluk sağlaması amacına dayanmaktadır. Karşılıklı Anlaşma Usulünde taraf bulunan iki akit devletin yetkili makamları karşı karşıya gelerek vergi anlaşmasından kaynaklanan sorunları tartışıp, çözüm arama yoluna gitmektedir. Dünyada bir çok ülke, KAU'ne dayalı bir çok çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına taraf olarak bu tür anlaşmaları uygulamaktadır.

Ülkemizde fazla sayıda PFA uygulamasının bulunmamasıyla birlikte buna etken olarak, başvuru sürecinin uzun bir zaman alması, mükelleflerin emsal görebileceği anlaşma sayısının fazla olamaması dolayısıyla başvuru konusunda çekinceli davrandıkları ve söz konusu anlaşmaya başvuran mükelleflerin başvuru sonrasında vergi incelemesine tabi olabileme riski olduğu düşünülmektedir.

Özellikle OECD'nin son dönemlerde geliştirdiği BEPS Aksiyon Projelerinin bu tür anlaşmaların uygulanabilirliğinin daha çok arttıracığı düşünülmektedir. Ülkemizde 7 Aralık 2017 tarihinde yayımlanan 3 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği'nde PFA'lar konusunda yapılan güncelleme ile özellikle harç miktarlarının kaldırılması, anlaşmanın geriye dönük olarak uygulanabilme özelliğinin getirilmesi, başvuru sürecinin sınırlandırılması, anlaşmanın 3 yıldan 5 yıla kadar uzatılabilmesi bu anlaşmalara olan ilginin daha çok arttıracığı yönünde etkileyeceği düşünülmektedir. Ülkemizde şuana kadar 12 adet peşin fiyatlandırma anlaşması imzalanmıştır. Bunlardan birisi çift taraflı PFA, diğerleri tek taraflı PFA türündedir.

## KAYNAKÇA

Abremic, L. John (2001), Advance Pricing Agreements: Confidential Return Information Or Written Determinations Subject To Release,

E-Kopya:<http://lawreview.kentlaw.edu/Articles/76-3/Abramic%20macro4.Pdf>

(Çevrimiçi)

Ak, Halil İbrahim (2009), ‘Türkiye’de Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Ve Bir Araştırma’, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi

Aksümer, Ertunç (Ekim 2015), ‘Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları ile İlgili Vergi Sistemimizde Yer Alan Düzenlemeler’, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayfa: 163-173

Ataç, Kürşat Ve Yüce, Çağatay (Mayıs 2009), ‘Yeni Bir Değerleme Ölçüsü: Emsallere Uygun Fiyat’, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 333, Sayfa: 104-113

Ateş, Burcu ve Düzenli, Serpil (Nisan 2009), Transfer Fiyatlandırmasının Kurumlar Vergisi Kanunu Ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı: 115, Sayfa: 84-97

Aydoğmuş, Mahmut (Eylül 2009), Transfer Fiyatlandırması İle İlgili Yöntem Belirleme Anlaşması Harçları, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 252, Sayfa: 195-201

Aygün, Göksel (Ocak 2010), “Avrupa Birliğince çıkarılan Vergisel Düzenlemeler ve İşleyiş Kuralları Çerçevesinde Çifte Vergilendirme, Vergiden Kaçınma, Vergi Rekabeti Uygulamaları”, *Uzman Görüş Dergisi*,

<http://www.dijimecmua.com/index.php?c=sw&v=269&s=855&p=44> Erişim Tarihi:

18/03/2011 (Çevrimiçi)

Benveniste, Gressi (2007), Transfer Fiyatlamasında Ön Fiyatlandırma Anlaşmaları (Advance Pricing Agreements) Ve Türk Vergi Mevzuatındaki Düzenlemeler,

E-Kopya:

[http://www.Verginet.Net/Dtt/4/Transferfiyatlamasindaonfiyatlandirmaanlasmalariadvanceprici\\_10088.aspx](http://www.Verginet.Net/Dtt/4/Transferfiyatlamasindaonfiyatlandirmaanlasmalariadvanceprici_10088.aspx) (Çevrimiçi)

Biçer, Ramazan (Aralık 2008), ‘Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları’, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 243, Sayfa: 141-148

Biyan, Özgür (Ekim 2009), ‘Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Uygulamasında Süregelen Bazı Sorunlar’, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 202

BIAC (Ekim 2003), “BIAC Discussion Draft on Mutual Agreement Procedure in Transfer Pricing: Experiences of Multinational Enterprises,” Business and Industry Advisory Committee to the OECD, (Çevrimiçi)  
[http://www.biac.org/statements/tax/Final\\_Rev\\_103103\\_BIAC\\_MAP\\_Disc\\_Draft.pdf](http://www.biac.org/statements/tax/Final_Rev_103103_BIAC_MAP_Disc_Draft.pdf)

Business And Industry Advisory Committee (Biac) (2003), ‘Mutual Agreement Procedure İn Transfer Pricing: Practical Experiences Of Multinational Enterprises’,

Business And Industry Advisory Committee (2006), Biac Comment On The Oecd Discussion Draft: Manual On Effective Mutual Agreement Procedures (Memap)

Borkowski Susan C. (2008), The History Of Pata And İts Effect On Advance Pricing Arrangements And Mutual Agreement Procedures, *Journal Of International Accounting, Auditing And Taxation*

Canada Revenue Agency (2008-2009) Mutual Agreement Procedure Program Report, Competent Authority Services Division International And Large Business Directorate Compliance Programs Branch

Çak, Murat (2008), *Uluslararası Vergi Rekabeti Transfer Fiyatlandırması Ve Vergileme*, T.C Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Ankara

Çelik, Orhan (Nisan 2000), “Uluslararası Transfer Fiyatlama: Teorik Bir Yaklaşım”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, sayfa: 110

Durak, Gündoğan (Ekim 2007), ‘Transfer Fiyatlandırmasında Yöntem Riskinden Kaçınma: Peşin Fiyatlandırma Anlaşması’, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 178, Sayfa: 114-119

Duran, Metin (Mayıs 2008), ‘Transfer Fiyatlandırması’, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 236, Sayfa: 9-16

Commission Of The European Communities, E-Kopya:

<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2007:0071:FIN:EN:P DF> (Çevrimiçi)

Doğruyol, Muhittin (2008), *Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Transfer Fiyatlandırması*, Vergi Denetmenleri Derneği Yayınları, Ankara

Elele, Onur (Mart 2008), ‘Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına İlişkin Değerlendirmeler’, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 183, Sayfa: 83-87

Ernst&Young (2008), *Transfer Pricing Global Reference Guide, International Tax Services*

E-Kopya:

[http://www2.Eycom.Ch/Publications/İtems/2008\\_Global\\_Tp\\_Ref\\_Guide/2008\\_Ey\\_Tp\\_Global\\_Ref\\_Guide.Pdf](http://www2.Eycom.Ch/Publications/İtems/2008_Global_Tp_Ref_Guide/2008_Ey_Tp_Global_Ref_Guide.Pdf) (Çevrimiçi)

European Comission, ‘Draft 2008apa Table On The Availatibility Of An Apa Procedure’ E-Kopya:



[http://ec.europa.eu/Taxation\\_Customs/Resources/Documents/Taxation/Company\\_Tax/Transfer\\_Pricing/Forum/Jtpf/2008/Jtpf\\_020\\_2008\\_En.Pdf](http://ec.europa.eu/Taxation_Customs/Resources/Documents/Taxation/Company_Tax/Transfer_Pricing/Forum/Jtpf/2008/Jtpf_020_2008_En.Pdf) (Çevrimiçi)

Erginay, Mehmet ve Biçer, Ramazan (2015) OECD Matrahın Aşındırılması ve Karın Aktarılması Eylem Planı ve Türkiye'ye Etkileri

E-Kopya: <http://www.vergiport.com/yayinlar/makaleler/OECD-Matrahin-Asindirilmesi-ve-Karin-Aktarilmasi-Eylem-Plani-ve-Turkiyeye-Etkileri.pdf>

Feinschreiber Robert And Kent Margaret (2009), Transfer Pricing Developments İn The European Union-Part Iıı: Advance Pricing Agreement Guidelines,

Feinschreiber Robert And Kent Margaret (2009), Singapore Implements Its Advance Pricing Arrangement Procedure

Ferhatoglu, Emrah (2010), “Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözümlemesi, Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması”, Beta Yayınları, İstanbul

Gelir İdaresi Başkanlığı, ‘Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Karar’, E-Kopya:

<http://www.gib.gov.tr/Fileadmin/Duyurular/Transferbkkbasbakanlik.Pdf> (Çevrimiçi)

Gelir İdaresi Başkanlığı, Transfer Fiyatlandırması Tebliğleri,

E-Kopya: [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/Tebliğler/5520/13.html](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/13.html) (Çevrimiçi)

Gelir İdaresi Başkanlığı, (2017), “Yeni Bir Tek Taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşması”

E-Kopya: <http://www.gelirler.gov.tr/pesin-fiyatlandirma-anlasmatina-iliskin-duyuru> (Çevrimiçi)

Gelir İdaresi Başkanlığı,(2014), “Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma”

E-Kopya:

[http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/Mevzuat\\_DisIliskiler/OECD\\_Model\\_Yorum\\_Kitabi\\_2014.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Mevzuat_DisIliskiler/OECD_Model_Yorum_Kitabi_2014.pdf) (Çevrimiçi)

Gümüş, Erhan (Eylül 2007), ‘Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları’, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 313, Sayfa: 140-147

Günaydın, İhsan : “Uluslar Arası Transfer Fiyatlamasının Vergisel Amaçları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:216, (Ağustos 1999), Ss.165–175.

Güner, M.Fatih, “Örtülü Kazanç Kavramı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması ve OECD Transfer Fiyatı Belirleme Yöntemleri”, *Yaklaşım Dergisi* (Eylül 2004)

Granwell, Alan W. (December 1-3 2005), ‘Advance Pricing Agreements İn Transfer Pricing’, Eleventh Annual International Taxation Conference

K.R. Girish (2004), ‘Dispute Settlement Mechanism Under the Mutual Agreement Procedure,’ *The Institute of Chartered Accountants of India*, (Çevrimiçi), E-Kopya: <http://icai.org/220.227.161.86/10961dec04p712-714.pdf>

Işık, D. ve Çankaya, M., (2005),s “Serbest Bölgelere Satışlarda Örtülü Kazanç Konusunun Değerlendirilmesi İ”, *Yaklaşım* , Sayı:152, Ağustos.

Isık, Hüseyin (2005), Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç Ve Örtülü Sermaye, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama Ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No:2005/370, Ankara,

İnce, Eyüp (Mart 2011), ‘Avrupa Birliğinde ve Seçilmiş Ülkelerde Transfer Fiyatlandırması İle Ülkemiz Transfer Fiyatlandırmasını Karşılaştırılması’, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 270, Sayfa 79-95

International Revenue Service (IRS) (2008), The U.S. And The Netherlands Develop New Administrative Arrangements For Mutual Agreement Procedure

Iyer, Vijayar (2009). ‘Mutual Agreement Procedure’, Ernst&Young

Kartaloğlu, Emre (Eylül 2007), ‘Peşin Fiyatlandırma Anlaşması Yapabilmek İçin Büyük Mükellef Olmak Gerekıyor’, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 228, Sayfa: 95-100

Kapusuzoğlu, Tuncay, (1999), “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Olarak A.B.D.’De Yapılan Yasal Düzenlemeler (I)” , *Vergi Dünyası*, Sayı:214, Haziran.

Küçük, Sema (Mayıs 2009), Transfer Fiyatı Konusunda Maliye Bakanlığı İle Anlaşma Yapılması, *Vergici Ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, Sayı: 253

Küçükkaya, Mehmet, (2005), “Vergi Hukuku Açısından Transfer Fiyatlandırması”, *Yüksek Lisans Tezi*, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

KPMG, Global Transfer Pricing Services, Gtps Konferansı, E-Kopya: [http://www.kpmg.com.tr/Dbfetch/52616e646f6d4956e2461a6cea709b7ed8763a036bda246d/Gtps\\_Turkey\\_Seminar\\_-\\_Turkce\\_Sunumlar.Pdf](http://www.kpmg.com.tr/Dbfetch/52616e646f6d4956e2461a6cea709b7ed8763a036bda246d/Gtps_Turkey_Seminar_-_Turkce_Sunumlar.Pdf) (Çevrimiçi)

Koyuncu, Mesut (2005), *Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı Ve Uluslar Arası Transfer Fiyatlandırması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul*

Köse, Tunç Ve Ferhatoğlu, Emrah (2008), *Transfer Fiyatlandırması (Üretim İşletmelerinde Uygulama)*, Maliye Ve Hukuk Yayınları, Ankara

Moussavi, Mansour (1997), “The Economic Impact of Multinational Transfer Pricing in Third World Countries: The Case of Iran”, *Journal of International Business Studies*, Vol.28, No:4, Sayfa, 887.

Nash, John (2008), ‘New Zealand Transfer Pricing Enforcement Policy’, E-Kopya: [http://www.itdweb.org/Documents/Nz Transfer Pricing Enforcement Policy10 Dec 2007.Pdf](http://www.itdweb.org/Documents/Nz_Transfer_Pricing_Enforcement_Policy10_Dec_2007.Pdf) (Çevrimiçi)

National Tax Agency (2006), Apa Program Report

OECD (2001), Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises And Tax Administrations: Travel Version (Çev: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası)

OECD (2009), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations

OECD (2010) Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises And Tax Administrations

OECD (2010), Çok Uluslu İşletmeler için Transfer Fiyatlandırması Rehberi <https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDuyurular%2fOECD+Transfer+Pricing+Guidelines+2010+Turkish+Version.pdf> (Çevrimiçi)

OECD (2014) Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version

OECD (2015) Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report

OECD (2017) OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017\\_tpg-2017-en#page474](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page474) (Çevrimiçi)

Özel, Salih (Şubat 2009), Türk Vergi Sisteminde Transfer Fiyatlandırması, *Mali Pusula Dergisi*, Sayı: 50

Özkanlı, Özlem (2003), Sorumluluk Merkezleri ve Transfer Fiyatlandırması Çok Uluslu İşletmelerde Uygulama, *GÜİİBF Dergisi*, 3.sayı

Sansing Richard And Wielhouwer Jacco L. (2007), *Using Bilateral Advance Pricing Agreements To Resolve Tax Transfer Pricing Disputes*, National Tax Journal

PWC (2018), Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına İlişkin Son Gelişmeler <https://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=BulletinD&Id=4958> (Çevrimiçi)

PWC, Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları, <https://www.pwc.com.tr/pesin-fiyatlandirma-anlasmalari> (Çevrimiçi)

PWC, GİB Tarafından Yeni Bir “Tek Taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşması”

E-Kopya: <https://www.pwc.com.tr/pesin-fiyatlandirma-anlasmalari> (Çevrimiçi)

Saraçoğlu Fatih, Kaya, Ercan (Eylül 2006), ‘Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı’, Vergi Sorunları, Sayı: 216, Sayfa: 150-158

Seviğ, Veysi (2007), ‘Vergilendirmede Peşin Fiyat Anlaşmaları’, Referans Gazetesi, [http://www.referansgazetesi.com/Haber.Asp?Hbr\\_Kod=70167&Forarsiv=1](http://www.referansgazetesi.com/Haber.Asp?Hbr_Kod=70167&Forarsiv=1) (Çevrimiçi)

Sharon, Craig A. (March 2009), Announcement And Report Concerning Advance Pricing Agreements

E-Kopya: <http://www.irs.gov/Pub/İrs-Drop/A-09-28.Pdf> (Çevrimiçi)

Stappen, D, Van And Groote, Yves (April 2007), *Advance Pricing Agreement*, Tax Planning International: Special Report

E-Kopya:

[http://kpmgbe.Lcc.Ch/Dbfetch/52616e646f6d4956a4f389c14efc7607015e7af38c2cc648d3b6a4996a95ac4a/Advance\\_Pricing\\_Agreements.Pdf](http://kpmgbe.Lcc.Ch/Dbfetch/52616e646f6d4956a4f389c14efc7607015e7af38c2cc648d3b6a4996a95ac4a/Advance_Pricing_Agreements.Pdf) (Çevrimiçi),

Şenyüz, Doğan, (2007), *Açıklama Ve Yorumlu 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu*, Yaklaşım Yayınları, Ankara

Tanrıkulu, Salih (Ocak 2008), ‘Transfer Fiyatlandırmasında İdare İle Anlaşma Yöntemi Neler Getiriyor?’, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 232, Sayfa: 128-134

Tavuz, Akın, ‘Önceden Fiyatlandırma Anlaşmaları (Advance Pricing Arrangements)’, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 310, Sayfa: 58-67

The Mutual Agreement Tiebreaker - Oecd And Dutch Perspectives (May 2009), Tax Notes International, Volume: 54, Number: 5

TOKUR Özlem (Ocak 2008); “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Grup İçi Hizmetler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:317, Sayfa: 173-176.

Toros, Özgür, ‘Yenilenen Transfer Fiyatlaması Tebliğ Taslağının Düşündürdükleri’  
E-Kopya:

<http://www.gumruknet.net/Userfiles/File/Transfer%20fiyatlandirmasi/Makaleler/Yenilenen%20transfer%20fiyatland%C4%B1rmas%C4%B1%20tasla%C4%9f%C4%B1.Pdf> (Çevrimiçi).

Uğur, Nartan (2016), Dünyada Transfer Fiyatlandırması ile İlgili BEPS Aksiyon Planlarındaki Gelişmeler E-Kopya:

[http://vergidegundem.com/documents/10156/4232718/EYLUL2016\\_makale6.pdf](http://vergidegundem.com/documents/10156/4232718/EYLUL2016_makale6.pdf)

(Çevrimiçi)

UNCTAD (1999), Transfer Pricing, Unctad Series on Issues in International Investment Agreements, United Nations, Newyork

Uyanık, Mustafa Kemal ( Kasım 2001) , “Küreselleşme ve Neden Olduğu Vergisel Sorunlar”, **Yaklaşım**, Yıl:9, Sayı:107, Sayfa, 72.

Yaltı, Soydan, Billur (1995), Uluslar Arası Vergi Anlaşmaları, Beta Yayınları, İstanbul

Yaltı, Billur (Ağustos 2009), “Transfer Fiyatlandırmasında ‘Gizli Emsal’”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 251, Sayfa: 7-39

Yaltı, Billur (Aralık 2006), ‘Kurumlar Vergisi Kanununun ‘Yenisi’: Peşin Fiyat Sözleşmeleri’, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 219, Sayfa: 7-27

Yaltı, Billur (2015), Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar, Beta Yayınları, İstanbul

Yazar, Feyyaz (Ocak 2008), Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 317, Sayfa: 139-149

Yıldırım, Ali Haydar (Eylül 2007), Transfer Fiyatlandırmasına Yönelik Düşünceler, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 228, Sayfa: 66-71

Yıldırım, Musa; Balcı Fatih ve Kiraz, Abdullah (2008), Transfer Fiyatlandırması Uygulaması, *Maliye ve Hukuk Yayınları*, Ankara

Yılmaz, G. Hülya, Toros, Özgür Ve Benveniste, Gressi (2008), Transfer Fiyatlaması Mevzuatında En Son Gelişmeler, Deloitte

E-Kopya:

[http://www.gumruknet.net/Userfiles/File/Gundem/2008/Transfer%20fiyatlandirmasi\\_Son\\_Değişiklikler\\_30\\_Nisan\\_2008.Ppt.Pdf](http://www.gumruknet.net/Userfiles/File/Gundem/2008/Transfer%20fiyatlandirmasi_Son_Değişiklikler_30_Nisan_2008.Ppt.Pdf) (Çevrimiçi)

Yıldız, Habib ( 2005) , Küresellesmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme, Seçkin Yayıncılık, Ankara,

Wagdy, Moustafa Abdallah (2004), '*Critical Concerns In Transfer Pricing And Practice*', Business & Economics