

**T.C
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ
KAZANÇ DAĞITIMI VE HAZİNE ZARARI**

Coşkun UGUR

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Doç. Dr. Şeref DEMİR**

İSTANBUL, Nisan 2017

**T.C
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ
KAZANÇ DAĞITIMI VE HAZİNE ZARARI**

**Coşkun UGUR
(142008225)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Doç. Dr. Şeref DEMİR**

İSTANBUL, Nisan 2017

T.C
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ
KAZANÇ DAĞITIMI VE HAZİNE ZARARI

Coşkun UGUR
(142008225)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih : ... / ... / 2017
Tezin Savunulduğu Tarih : 04 / 04 / 2017

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Şeref DEMİR / Maltepe Üniversitesi

Diğer Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Hakan Taştan / Okan Üniversitesi

Yrd. Doç. Dr. Hüseyin Mert / Okan Üniversitesi

İSTANBUL, Nisan 2017

ÖNSÖZ

Son yıllarda dünyada yaşanan küreselleşme gelişmeleri, ülkemizi her gün bir önceki günden daha fazla etkileyerek sürmektedir. Dünyada yaşanan bu süreç, ulusal ekonomileri de giderek artan bir etkinlikle kendi girdabına çekmektedir.

Global ticaretin dünya üzerinde giderek yoğunlaşması çok uluslu şirketler ile bu şirketlerin yaygınlaştığı ülkelerin vergi idareleri arasında beraberinde birçok sorunu ortaya koymuştur. Vergi idarelerinin verginin ülke sınırları içinde kalması çabasına karşılık çok uluslu şirketlerin kazançlarını yüksek oranda vergiye tabi ülkelere düşük oranda vergiye tabi ülkelere aktarma yolunu seçme çabaları son yıllarda transfer fiyatlandırması müessesini çok daha önemli hale getirmiştir. Özellikle çok uluslu şirketlerin vergi avantajları belli ülkelerde ciddi bir kamuoyu hassasiyeti oluşturmuş ve ülkelerin transfer fiyatlandırması ile ilgili düzenlemelerini yeniden gözden geçirmelerini sağlamıştır.

Başta OECD üyesi ülkeler olmak üzere diğer birçok ülkede transfer fiyatlandırması yoluyla vergi planlamasının yasal sınırlarının dışına taşınmasını önlemek amacıyla geniş kapsamlı düzenlemelere rastlanmaktadır.

Tezde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı üzerinde durulmuş ve matrah aşındırma ve kar aktarımı yolu ile hazine kaybı ele alınmıştır. Çalışmamda değerli katkıları ile yardımcı olan tez danışmanım Doç. Dr. Şeref Demir'e teşekkürlerimi sunmayı önemli bir vazife bilirim.

Bu çalışmamda her zaman yanımda olan çok sevgili eşim ile evimizin neşe kaynağı olan canım oğlum Can Uğur'a teşekkür eder, şükranlarımı sunarım. Çalışmanın tüm ilgililere yararlı olmasını dilerim.

İÇİNDEKİLER

SAYFA NO

ÖNSÖZ.....	i
İÇİNDEKİLER.....	ii
ÖZET.....	v
ABSTRACT.....	vi
KISALTMALAR.....	vii
ŞEKİL LİSTESİ.....	viii
TABLO LİSTESİ.....	ix
GİRİŞ.....	1
BÖLÜM 1.TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN GENEL ESASLAR.....	3
1.1. TRANSFER FİYATLANDIRMASI TANIMI VE ANA KAVRAMLAR.....	3
1.2. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ TARİHSEL SÜRECİ.....	6
1.3. TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMASININ AMACI VE ÖNEMİ.....	9
1.3.1. Vergi Eksenli Amaçlar.....	9
1.3.2. Yönetim Eksenli Amaçlar.....	11
1.3.3. Uluslararası Odaklı Amaçlar.....	12
1.4. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMINA İLİŞKİN UNSURLAR.....	13
1.4.1. İlişkili Kişi Kavramı.....	13
1.4.1.1. Türk Vergi Mevzuatında İlişkili Kişi Kavramı.....	14
1.4.1.1.1. Kurumlar Vergisi Kanununda İlişkili Kişi.....	14
1.4.1.1.1.1. Kurumların Kendi Ortakları.....	16
1.4.1.1.1.2. Kurumların veya Ortakların İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurum.....	16
1.4.1.1.1.3. Kurumun veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu ya da Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar.....	20
1.4.1.1.1.4. Ortakların Eşleri, Hısımlık ve Kayın Hısımlık.....	23
1.4.1.1.2. Gelir Vergisi Kanununda İlişkili Kişi.....	23

1.4.1.2. Türk Ticaret Kanununda İlişkili Kişi.....	25
1.4.1.3. Sermaye Piyasası Kanununda İlişkili Kişi.....	26
1.4.1.4. Gümrük Vergisi Kanununda İlişkili Kişi.....	27
1.4.2. Emsallere Uygunluk İlkesi.....	28
1.4.2.1. Genel Açıklamalar.....	28
1.4.2.2. Emsal Bedel Kavramı.....	31
1.4.2.2.1. İç Emsal Kavramı.....	32
1.4.2.2.2. Dış Emsal Kavramı.....	33
1.4.2.2.3. Gizli Emsal Kavramı.....	35
1.4.2.3. Türk Vergi Mevzuatında Emsallere Uygunluk İlkesi ve Karşılaştırılabilirlik Analizi.....	36
1.4.2.3.1. Mal veya Hizmetin Nitelikleri.....	38
1.4.2.3.2. İşlev Analizi.....	38
1.4.2.3.3. Ekonomik Koşullar.....	39
1.4.2.3.4. İş Stratejileri.....	40
1.4.3. Transfer Fiyatlandırılmasında Belgelendirme ve İbrahim.....	41
1.4.3.1. Yıllık Belgelendirme.....	42
1.4.3.2. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Belgelendirme.....	45
BÖLÜM 2. TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMASINDA EMSALLERE UYGUN FİYAT YADA BEDELİN BELİRLENMESİ İÇİN KULLANILAN YÖNTEMLER	49
2.1. GELENEKSEL İŞLEM YÖNTEMLERİ.....	50
2.1.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemleri.....	50
2.1.2. Maliyet Artı Yöntemi.....	54
2.1.2.1. Tam Maliyete Dayalı Transfer Fiyatlandırması Yöntemi.....	57
2.1.2.2. Değişken Maliyete Dayalı Transfer Fiyatlandırması Yöntemi.....	57
2.1.2.3. Maliyet Artı Kar Payı Yöntem.....	58
2.1.3. Yeniden Satış Fiyat Yöntemi.....	59
2.2. DİĞER YÖNTEMLER.....	61
2.2.1. Kar Bölüşüm Yöntemleri.....	61
2.2.2. İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi.....	64
2.2.3. Mükellefçe Belirlenecek Yöntemleri.....	65
2.2.3.1. Karşılaştırılabilir İşlem Yöntemi.....	65
2.2.3.2. Karşılaştırılabilir Hizmet Fiyatı Yöntemi.....	66
2.2.3.3. Brüt Hizmet Karlılığı Yöntemi.....	66
2.2.3.4. Hizmet Maliyet Artı Yöntemi.....	66
2.2.3.5. Karşılaştırılabilir Kar Yöntemi.....	67
BÖLÜM 3. AB ÜLKELERİ, ABD VE JAPONYA'DA TRANSFER FİYATLANDIRMASINA BAKIŞ.....	68
3.1. AB ÜLKELERİNDE TRANSFER FİYATLANDIRMASINA BAKIŞ.....	68
3.1.1. Almanya.....	70
3.1.2. İngiltere.....	72
3.1.3. Fransa.....	75
3.1.4. İtalya.....	76
3.2 ABD'DE TRANSFER FİYATLANDIRMASINA TRANSFER FİYATLANDIRMASINA BAKIŞ	79
3.2.1. Emsallere Uygunluk İlkesi.....	80

3.2.2. Karşılaştırılabilirlik.....	81
3.2.3. En İyi Yöntem.....	84
3.3 JAPONYA'DA TRANSFER FİYATLANDIRMASINA BAKIŞ.....	85
BÖLÜM 4.HAZİNE ZARARI VE DÜZELTME İŞLEMLERİ.....	87
4.1. TRANSFER FİYATLANDIRMASI DÜZENLEMELERİNDE HAZİNE ZARARI KAVRAMI.....	87
4.2 GRUP İÇİ HİZMETLERDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMASI.....	89
4.2.1. Grup İçi Hizmetlerin Fiilen Sağlanıp Sağlanmadığının Tespiti.....	91
4.2.2. Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Belirlenmesi.....	92
4.2.3. Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Tespitinde Uygulanabilecek Yöntemler.....	92
4.3 HAZİNE ZARARI UYGULAMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR..	96
4.3.1. Her Türlü Verginin Eksik Veya Geç Tahakkuk Ettirilmesi İfadesi.....	96
4.3.2. Hazine Zararının Bulunup Bulunmadığında Hangi Vergilendirme Döneminin Dikkate Alınacağı.....	97
4.3.3 Birbirlerinden Farklı Türde Matrah Farklarının Varlığı Durumunda Hazine Zararının Tespiti	100
4.3.4 Hazine Zararı Yalnızca Bir Vergi Türünden Oluşuyorsa Diğer Vergi Türlerinde Durumu.....	101
4.4. TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA DÜZELTME İŞLEMLERİ.....	102
4.4.1 Türk Vergi Sisteminde Transfer Fiyatlandırmasında Düzeltme Hükümleri.....	104
4.4.2. Düzeltme Yöntemleri.....	106
4.4.2.1. Faturalaşma Yoluyla Düzeltme.....	106
4.4.2.2. Hesaben Düzeltme.....	108
4.4.2.3. Beyanname Üzerinde Düzeltme.....	109
4.5. TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA DÜZELTMEYE İLİŞKİN SORUNLAR.....	110
4.6 KATMA DEĞER VERGİSİNE ÖRTÜLÜ KAZANÇ ÇERÇEVESİNDE BAKIŞ VE SORUNLAR.....	113
4.6.1. Katma Değer Vergisinin Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Karşısındaki Durumu.....	114
4.6.2. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına İlişkin İthalde veya Sorumlu Sıfatıyla Ödenmiş KDV ile ilgili İndirim Konusu.....	116
4.6.3. KDV Tarhiyatı İçin Kullanılacak Emsal Bedel.....	117
SONUÇ.....	120
KAYNAKÇA.....	123
ÖZGEÇMİŞ.....	131

ÖZET

TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI VE HAZİNE ZARARI

Küreselleşen dünyada görülen hızlı ekonomik değişimler, mali ve finansal piyasaları etkilemiş ve özellikle sermayenin piyasalar arası serbest dolaşımı ülkeler arasındaki ticaret hacminde büyük artışlar gerçekleştirmiştir.

Sermayenin uluslararası serbest hareketliliğine bağlı olarak edinilen bu kazançlardan çok uluslu şirketlerin matrah aşındırma ve kar aktarımı yolu ile vergi avantajı sağlaması transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının önemli bir vergi sorunu olarak ortaya çıkmasına sebep olmuştur.

Dünyada yaşanan gelişmeler ülkemizde de etkisini göstermiş ve Kurumlar Vergisi Kanununun yeniden yazılması ile birlikte transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını düzenlemesinde de değişiklikler yapılmıştır.

Bu çalışmada Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, Türkiye ve dünyadaki yansımaları ile mevzuat ilişkisi içinde ele alınıp araştırılarak hazine zararı kavramının transfer fiyatlandırması içindeki konumu ve önemi incelenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Transfer fiyatlandırması, Örtülü kazanç, Emsallere uygunluk ilkesi, Hazine zararı

ABSTRACT

DISTRIBUTION OF HIDDEN INCOME THROUGH TRANSFER PRICING AND TREASURE LOSS

Rapid economic variations seen in the globalizing world have affected fiscal and financial markets and especially movement of capital among markets freely has increased commercial volume dramatically. Free circulation of capital among the markets has caused an increase in the volume of trade between countries.

The fact that the incomes earned on the basis of international free mobility of capital provide a tax advantage particularly through tax assessment aggression and profit transfer by multinational companies has led it to come up as a significant tax issue.

The developments in the world take their effect also in our country and some modifications have been performed in distribution of hidden income through transfer pricing and treasure loss arrangement upon the revision of our corporate tax law.

In this study, the Distribution of Hidden Income through Transfer Pricing together with its reflections in Turkey and in the world within the legislation relationship has been examined and dealt with the position and importance of the concept of Treasure Loss in terms of Transfer Pricing.

Keywords: Transfer Pricing, Hidden Income, Arm's Length Principle, Treasure Loss

KISALTMALAR LİSTESİ

ÇUŞ: Çok Uluslu Şirketler

OECD : Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (Organization for Economic Cooperation and Development)

ABD : Amerika Birleşik Devletleri

BEPS: Matrah Aşındırma ve Eylem Planı

KVK: Kurumlar Vergisi Kanunu

GVK: Gelir Vergisi Kanunu

SPK : Sermaye Piyasası Kanunu

SPKr: Sermaye Piyasası Kurulu

V.U.K: Vergi Usul Kanunu

PFA : Peşin Fiyatlandırma Anlaşması

KDV: Katma Değer Vergisi

KDVK : Katma Değer Vergisi Kanunu

BKK: Bakanlar Kurulu Kararı

IRS: ABD Vergi İdaresi

BM: Birleşmiş Milletler

TF: Trasfer Fiyatlandırması

ŞEKİL LİSTESİ

SAYFA NO

Şekil 1a: KVK'da İlişkili Kişi.....	18
Şekil 1b: KVK'da İlişkili Kişi.....	19
Şekil 2: Kurumlar Vergisi Kanununa Göre İlişkili Kişi - Nüfuz Bakımından.....	22
Şekil 3: Gelir Vergisi Kanununa Göre İlişkili Kişi.....	24
Şekil 4a: İç Emsal.....	32
Şekil 4b: Dış Emsal.....	34
Şekil 5. OECD Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri.....	49

TABLO LİSTESİ

	<u>SAYFA NO</u>
Tablo 1. Transfer Fiyatlandırması Amaçları.....	10
Tablo 2. Peşin Fiyatlandırma Süreci.....	46
Tablo 3. Karşılaştırılabilir Fiyat Yönteminin Zayıf ve Güçlü Yönleri.....	54
Tablo 4. Maliyet Artı Yönteminin Zayıf ve Güçlü Yönleri.....	56
Tablo 5. Yeniden Satış Fiyat Yönteminin Zayıf ve Güçlü Yönleri.....	60
Tablo 6.1. Kar Bölüşüm Yöntemi 1.Aşama.....	62
Tablo 6.2. Kar Bölüşüm Yöntemi 2. Aşama.....	63
Tablo 7. Cezalara İlişkin Düzenlemeler.....	72
Tablo 8. Seçilmiş Ülkeler Nezdinde Transfer Fiyatlandırması Özeti.....	77-78

GİRİŞ

İçinde ekonomik, siyasal, teknolojik ve kültürel boyutlar gibi karmaşık süreçleri bir arada barındıran küreselleşme olgusu, zaman ve mekân kavramını belirli bir bölgeye bağlı olmaktan çıkarmış ve tüm dünya toplumlarının ortak kullanımını haline getirmiştir.

Kamunun etkinlik gösterdiği alanlar ve bu alanlara yönelik kamunun müdahaleci politikaları da küresel değişim rüzgârından etkilenmiş ve mali ve finansal piyasalar da yeni ihtiyaçlar hâsıl olmuştur. Küreselleşmenin en önemli bileşenlerinden ekonominin küreselleşmesi beraberinde uluslararası sermaye hareketlerine serbestlik getirmiş ve bunun sonucunda uluslararası mali piyasalar, adeta birbiriyle bütünleşmiş tek bir pazar halini almıştır.

Uluslararası sermayenin ülkeler arasında hızla dolaşmaya başlaması, çok uluslu şirketlerin uluslararası bir ekonomik aktör olarak öneminin daha da artmasına neden olmuş, ülkelerde çok uluslu şirketlerin sahip oldukları sermaye gücünü kendi ülkelerine çekebilmek için, çok uluslu şirketlere yönelik olarak çeşitli teşvik edici düzenlemeleri hayata geçirmişlerdir. Çok uluslu şirketlerin herhangi bir ülkede yatırım yapması halinde getirdiği sermaye, bilgi, beceri ve teknoloji ölçüsünde yatırım yapılan ülkenin milli gelirinde artış kaçınılmazdır.

Çok uluslu şirketler, varlık amaçlarına uygun olarak kazancını yüksek oranda vergiye tabi olduğu ülkelere nispeten düşük oranda vergiye tabi olduğu ülkelere aktarma yolunu seçmeye başlamışlardır. Dolayısıyla, ülkelerde vergi gelirlerinden feragat etmek istememekte ve kendi yetki alanları içerisinde çok uluslu şirketlerin elde ettikleri kârların transfer fiyatlandırması yoluyla ülke dışına çıkarılmasını önlemek üzere gerekli tedbirleri almaktadır. Bu tedbirlerin en başında transfer fiyatlandırması kuralları gelmektedir.

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin ilk yasal düzenlemeler Amerika'da yapılmıştır. Çok uluslu şirketlerin artan faaliyetleri neticesinde bu eğilim diğer gelişmiş ülkelerde devam etmiş ve transfer fiyatlandırması alanında uluslararası kurallar ve ilkeler oluşturulması amacıyla 1970'lerde Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) bünyesinde

alışmalar başlamıştır. Söz konusu çalışmalar 1995 yılında ilk OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nin yayınlanmasıyla sonuca bağlanmıştır. En son olarak OECD 19 Temmuz 2013 tarihinde, matrah aşındırmaları ve gelir kaydırmaları konusundaki çalışmanın bir sonraki aşaması için yoğunlaşacak alanları anlatan "Eylem Planı'nı yayınlamıştır.

Bu çalışmada gün geçtikçe önemi artan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusu incelenecek olup, Türkiye'de örtülü kazanç yolu ile hazine kaybı doğmasına sebebiyet veren durumlar, ilgili kanunlar çerçevesinde değerlendirilecektir.



BÖLÜM 1. TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN GENEL ESASLAR

1.1.TRANSFER FİYATLANDIRMASI TANIMI VE ANA KAVRAMLAR

Küresel sınırların ortadan kalkması ile ekonomik, sosyal, kültürel ve politik ortaya çıkan ortak yaşam, beraberinde pek çok ülkede bu konularla ilgili ortak sorunların doğmasına neden olmuştur.

Transfer fiyatlandırması bu bütünleşme süreci içerisinde ortaya çıkan kavramlardan biridir. İlk olarak ülkelerin yurt içindeki vergisel kaygıları önlemeye dönük olan transfer fiyatlandırması sorunu, sermayenin serbest dolaşımı ile uluslararası ticaret alanında işletmeler arasında sorun teşkil etmeye başlamıştır. Özellikle uluslararası transfer fiyatlandırmaları, vergi ve tarife gibi düzenlemeler ile ilişki içinde olduğundan, ülkelerin yakın merceğe aldığı bir konu olmuştur.

Küreselleşmenin hem nedenleri hem de sonuçları olarak değerlendirilecek Çok Uluslu Şirketler (ÇUŞ) yaygın küresel ticaret ağı ile bu süreçte ön plana çıkmıştır.

ÇUŞ'lar birden çok ülkede bir ya da birden fazla birbiriyle bağlantı ya da birbirinden bağımsız malın üretimi, dağıtımı ve pazarlamasıyla ilgili ekonomik faaliyetlerde bulunmaktadır. Bu şirketlerin kurulmasının esas gayeleri, değişik ülkelerde oluşan deneyimleri bir merkezde toplayıp bunlardan yararlanma, aynı tür hizmetler için gereksiz olarak her ülkede benzer yatırımlar yapmama, uygun stratejik yapılanma, kaliteli ve ihtiyaca uygun hizmetler üretmek şeklindedir (Kaplan, 2013:59).

Genel olarak bir ana merkeze ve bu merkeze bağlı olarak değişik ülkelerde faaliyet gösteren bu şirketler çoğu kez sonuçları üretim merkezleri olarak emek ve işgücü maliyetlerinin düşük olduğu ülkeleri seçmektedirler ve transfer fiyatlandırması mekanizması, ÇUŞ'ların uluslararası vergi planlamasında en sık başvurdukları araçlardan biridir (Deniz, 2015:66).

Transfer fiyatlandırmasının saptanmasında ve çözüme kavuşturulmasında yurtiçi işlemlerine nazaran uluslararası işlemler şirketler ve hükümetleri de karşı karşıya getirmektedir. Şirketlerin karlarını maksimum kılma amacına karşılık, hükümetlerinde kamu finansmanı gerçekleştirmek amacıyla vergi tarife ve oranlarını saptama ve uygulama isteği, şirketler ve devletin çatışma yaşamasına sebep olmaktadır (Taşkın, 2012:33).

Transfer fiyatlandırması yöntemi küreselleşmenin yarattığı ÇUŞ'ların uluslararası düzeyde yapmış oldukları vergi manipülasyonlarını önlemek için OECD örgütünün bulup geliştirdiği bir vergi güvenlik önlemidir (Tuncer, 2012:234).

14 Aralık 1960 tarihinde imzalanan Paris Sözleşmesi'ne dayanılarak kurulan ve Türkiye'nin de kurucu üyeleri arasında yer aldığı 34 üyesi bulunan OECD'nin, amacı üye ülke hükümetlerine mali istikrarı korumada destek olmak, sürdürülebilir ekonomik büyümeyi, istihdam artışını ve yüksek yaşam standartlarını sağlamada yardım etmektir.

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün 2010 yılında yayımladığı Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) transfer fiyatını, bir işletmenin mal, gayri maddi hak veya hizmetlerinin bağlı bir işletmeye satış fiyatı tanımlaması yapmıştır.

OECD'nin dışında da birçok tanımlamalar yapılmıştır. Bunlardan birine göre; transfer fiyatı, bir ticari işletmenin kendi bölümleri ya da kolları arasındaki mal ve hizmet satışlarında uyguladığı fiyatlandırma (Kapusuzoğlu, 2003:3).

Transfer fiyatlandırması, herhangi bir kurumun kendi içinde veya departmanları arasında ya da ilişkili bulunduğu başka bir kuruluşa transferde bulunduğu maddi ve gayri maddi mallar açısından uygulamaya konulan fiyattır (Orhun, 2008:128).

Bu tanımlamalardan yola çıkarak "transfer fiyatlandırması" bir işletmenin bağlantılı olduğu alt veya ana şirket ya da şubeleri ile yapmış olduğu mal ve hizmet satışlarında uyguladığı fiyat mekanizmasıdır (Acuner, 2013:243).

Transfer fiyatlandırması kavramı, en basit şekli ile ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin fiyatlandırılması şeklinde tanımlanabilir. Görüldüğü üzere bu tanım, vergilendirme olgusunu içermeyen geniş kapsamlı bir tanımdır. Bunun nedeni, transfer fiyatlandırması olgusunun işletme, finans ve muhasebe gibi vergi dışındaki disiplinlerinde ilgi alanında olmasıdır (Deniz, 2015:64).

“Transfer fiyatlandırması” kavram olarak bir ekonomik birimin kendi alt bölümleri arasında mal veya hizmet alışverişi yaparken uyguladığı fiyat olan transfer fiyatının belirlenmesi ile ilgilidir.

Bu fiyatın belirlenmesi kolay hesaplanabilirmiş gibi görünse de mal ve hizmetlerin bulunduğu piyasa tam rekabet piyasasının özelliklerini tam olarak taşımadığında bu fiyatı belirlemek zorlaşmaktadır. Özellikle ekonomi alanında ülkeler arasındaki sınırların neredeyse tamamen kaybolması bazı konularda bir arada hareket edilerek uluslararası boyutta düzenlemeler yapılmasını beraberinde getirmiştir. Bu düzenlemelerin aslında altında yatan sebep vergi güvenliğini sağlamak ve vergiye tabi gelir unsurlarının safi tutarları üzerinden vergilendirmesini garanti altına almak için geliştirilmiştir.

Transfer fiyatlandırmasının tanımını irdelediğimizde beraberinde emsal fiyat ya da bedel ve ilişkili kişi kavramları ön plana çıkmaktadır. Transfer fiyatlandırmasının omurgasını oluşturan en temel kavram olan “Emsal Fiyat ya da Bedel” serbest piyasa koşullarında aralarında ilişki bulunmayan tarafların gerçekleştirdiği işlemlerde “Pazar Fiyatı” olarak ortaya çıkan olguya karşılık gelmektedir (Karabulut, 2014:102).

Transfer fiyatlandırması ile ilgili diğer bir önemli konu ise “ilişkili kişi / kurum kavramıdır. OECD Model Vergi Sözleşmesindeki tanımına göre ilişkili kurum veya kuruluş, “işletmelerden birinin doğrudan ya da dolaylı olarak diğerlerinin, sermayesine, yönetimine veya denetimine katılması” durumuyla ifade edilmiştir (Karabulut, 2014:102).

Dünya’da geçmişi 20.yüzyılın başlarına kadar uzanmakta olan transfer fiyatlandırması kavramı Türkiye’de her ne kadar OECD üyesi olsa da tam karşılığını bulamamıştır. İlk olarak 1991 yılında 5422 sayılı kanunla “örtülü kazanç” kavramı ile dahil olmuş, ancak asıl olarak 21.06.2006 tarihli Resmi Gazete ’de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. maddesinde “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” ifadesinde transfer fiyatlandırması ilk kez kanun metninde yer almıştır (Güney ve Bozkurt, 2011:152).

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin sınıflandırmayı aşağıdaki gibi yapmak mümkündür:(Sever, 2010:6)

1. İşletme İçi Transfer Fiyatlandırması:

İşletmelerin birimleri arasında yapılan işletme içi transfer fiyatlandırmaları özellikle üretimin bölümlere ayrıldığı işletmelerde bir birimden diğer birime gönderilen malların fiyatlarının tespitinde kullanılır. Örneğin, elektrikli fırın üretiminde bulunan bir işletmenin, hammadde stok bölümü, imalat bölümü ve satış bölümleri arasındaki fiyatlamalar işletme içi transfer fiyatlandırmasına konu olabilmektedir.

2. Yurt içi Transfer Fiyatlandırması

Aynı ülke sınırları içerisindeki birbirinden hukuken bağımsız görünen ancak aralarında ilişki olduğu tespit edilen kurum veya kişiler arasındaki mal veya hizmet alım satımlarında emsallerine aykırı olarak uygulanan fiyat yurt içi transfer fiyatlandırmasının konusunu oluşturmaktadır.

3. Uluslararası Transfer Fiyatlandırması

Çok uluslu şirketlerin farklı ülkelerde bulunan şirketleri arasında gerçekleştirilen mal veya hizmet satışlarında uluslararası transfer fiyatlandırması söz konusu olmaktadır. Bu şirketler, denetimleri altındaki işletmeler arasındaki mal ve hizmet fiyatlarını istedikleri gibi ayarlamaktadırlar. Bu fiyatlamalar, işletme politikalarının bir gereği olabileceği gibi ülkelerin farklı ekonomik yapılarından da ileri geliyor olabilir. Ayrıca işletmelerin farklı ülkelerde bulunması ve özellikle vergi oranlarındaki farklılaşmalar, çok uluslu şirketleri bu farklılaşmadan yararlanarak karlarını artırmak için transfer fiyatlandırmasına başvurmaya yöneltmektedir.

1.2. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ TARİHSEL SÜRECİ

Transfer Fiyatlandırması kavramı olarak 1800 yılların sonunda ortaya atılmış olsa da ilk olarak 1900'lerin başında ABD'de görülmüştür. Sonraki dönemde başka ülke ve kuruluşlar tarafından bu konu üzerine yapılan bütün düzenlemelerde ABD'nin yapmış olduğu düzenlemeler temel alınmıştır (Biçer, 2009:6).

Transfer fiyatlandırmasıyla ilgili ilk çalışma Thomas Horst tarafından yapılmıştır. Bu çalışmada vergi oranlarına karşı duyarlı olmalarından dolayı çok uluslu şirketlerin gelirlerini, düşük vergi oranlarına sahip ülkelerde fazla, yüksek vergi oranlarını uygulayan ülkelerde ise az gösterdikleri tespit edilmiştir (Batı, 2015:113).

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin geniş kapsamlı düzenleme ABD’de 1954 yılında yapılmıştır.1954 yılında yapılan düzenlemenin amacı, ülke içinde faaliyet gösteren grup şirketler arasındaki transfer fiyatlandırmasını düzenlemektir.

Küreselleşmenin hızlanması ve dünya ekonomisinde çok uluslu şirketlerinde aktif rol oynaması neticesinde OECD de konu ile ilgilenmeye başlamıştır. Sonraki yıllarda OECD’nin transfer fiyatlandırması uygulamalarında çok ciddi katkıları olmuştur.

OECD’nin transfer fiyatlandırmasına yönelik ilk düzenlemesi 1977 yılında gerçekleştirilen OECD model anlaşmasıdır. Modelde, iki girişimci arasında oluşturulan ticari veya mali ilişki, bağımsız girişimciler arasındaki ilişkiden farklıysa, anılan girişimlerin birbirleriyle olan ilişkisinden doğan kar için düzeltme yapılacağı belirtilmektedir.

Eğer bir ülkenin mali yönetimi düzeltme yaparsa, ilgili kurul diğer ülkeyi de düzeltme yapmaya çağıracaktır. 1979 yılında yayımladığı “Transfer Fiyatlandırması ve Çok Uluslu İşletmeler” adlı raporu güncelleyerek gelişmeleri yakından takip etmiştir (Çakır, 2016:155).

OECD rehberinde, vergilendirme başlıklı kısmında; uluslararası şirketlerin buldukları ülkelerin kamu finansmanına katkıda bulunmalarının ve vergisel yükümlülüklerini eksiksiz ve zamanında yerine getirmelerinin önemli olduğu da vurgulanmıştır. Özellikle şirketlerin buldukları tüm ülkelerin vergi mevzuatlarına uymaları, vergi yasaları ve diğer düzenlemelerin lafzı ve ruhuna uygun hareket etmeleri gerektiği belirtilmiştir. Bu uyum şirketlerin buldukları ülkedeki ticari işlemleri sonucu ortaya çıkacak gerçek karın tespiti amacıyla ilgili vergi idaresine sunulacak gerekli belgeleri ve transfer fiyatlandırma işlemlerinin emsal bedel prensibine uygun olmasını içermektedir. (Aktaş, 2004:58).

OECD, transfer fiyatlandırması konusunda da değişik tarihlerde yönlendirici nitelikte raporlar ve rehberler yayımlamıştır: (Yıldırım, Balcı ve Kiraz, 2008:13).

- OECD'nin transfer fiyatlandırması konusunda ilk çalışması, 1977 yılında hazırlanmış olduğu, “OECD Vergi Anlaşma Modeli”dir.
- 1979 yılında OECD Mali İşler Komitesi bütün ülkeler tarafından kullanılabilir ilk uluslararası rehberi yayınlamıştır.
- 1984 yılında “Three Taxation Issues”

- 1987 yılında “Thin Capitalization Rules” olmak üzere, transfer fiyatlandırması bağlamında özelliikli konularda iki rapor daha yayınlamıştır.
- 1995 yılına gelindiğinde ise, ilk defa 1979 yılında yayımlanmış olan rehber, “ÇUŞ’lar Ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi” (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration) adıyla yeniden yayımlanmıştır. Söz konusu rehber, 1999 yılında, bir takım düzenlemeler yapılarak güncellenmiştir
- OECD tarafından Gayri maddi haklar ve hizmetler hakkında 1996’da bir rapor yayınlamıştır.
- Yine OECD tarafından Maliyet paylaşım düzenlemeleri hakkında 1997’de bir rapor yayınlamıştır.
- Karşılıklı anlaşma yöntemlerinden peşin fiyatlandırma uygulamaları hakkında 1999’da bir rapor yayınlanmıştır.
- 2009 yılında ise Rehberin, “İdarelerin Anlaşmazlıkların Çözümündeki Yaklaşımları” başlıklı dördüncü bölümü anlaşmazlıkların çözümünde yaşanan en son gelişmeleri içerecek şekilde yenilenmiştir.
- 2010 yılında, “Emsallere Uygunluk İlkesi” başlıklı birinci bölümünde, “Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri” başlıklı ikinci bölümünde ve “Karşılaştırılabilirlik Analizi” başlıklı üçüncü bölümünde, en uygun yöntemin seçilmesine ilişkin yeni yaklaşım ile işleme dayalı kar yöntemlerinin nasıl uygulanacağına dair yeni açıklamalara paralel değişiklikler yapılmıştır.

OECD tarafından en son hazırlanan Matrah Aşındırma ve Eylem Planı (BEPS) Eylem Planı 19 Temmuz 2013 tarihinde açıklanmış ve Eylül 2013’te Saint Petersburg’da bir araya gelen G20 Liderler Zirvesinde de uygun bulunmuştur. Farklı ülkelerde şubeleri bulunan çok uluslu şirketlerin faaliyet gösterdikleri ülkelerde neden oldukları vergi kayıpları ve bu kayıpların önüne geçmek üzere atılacak adımlar, uluslararası platformlarda yeni kurumsal çerçevelerin ve BEPS ile mücadeleye ilişkin yol haritalarının oluşturulmasına neden olmaktadır.

1.3. TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMASININ AMACI VE ÖNEMİ

Transfer fiyatlandırması esasen yansızlaştırılmış bir kavramdır. Fiyatlandırılmaya ilişkin işlemler ilişkili kişiler arasında emsaline uygun olarak gerçekleşiyor ise vergi hukuku açısından bir problem teşkil etmemektedir.

Bununla beraber, ilişkili kişiler arasındaki “bağlılık ve kontrol ilişkisi”, transfer fiyatının serbest piyasa koşulları altında belirlenmesini önleyebilecek bir unsurdur. Transfer fiyatlandırması kavramı vergi hukuku ile ilişkili bir kavram olsa da ekonomi, işletme, uluslararası ilişkiler, muhasebe ve yönetim bilimi gibi alanlarla da ilgisi bulunmaktadır.

Kavram olarak bir olumsuz bir kavram içermese de transfer fiyatlandırması özellikle vergisel amaçlarla kötüye kullanılarak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapılmaktadır. Transfer fiyatlandırması, özellikle son yıllarda işletmelerce bir “şirket stratejisi” olarak da değerlendirilip kullanılmaktadır.

İşletme veya bölüm yöneticilerinin işletme çıkarları için en iyi kararları alabilmeleri için de transfer fiyatı kullanılmaktadır. İşletmelerin performansını ölçmek, kısım değerlendirmeleri yapmak veya küresel işletmelerle rekabette fiyat belirlemek gibi amaçlar için de transfer fiyatı kullanılmaktadır. Çok uluslu şirketler vergi mevzuatının her ülkeye göre farklılık gösterdiğinin bilincindedirler ve global kârlarını maksimize etmek amacıyla değişik ülkelerde faaliyet sergilemenin avantajından faydalanma arzusundadırlar.

1.3.1. Vergi Eksenli Amaçlar

Transfer fiyatlandırmasının ekonomik amaçları yanında daha çok vergisel amaçları ön plana çıkmaktadır. Çünkü çok uluslu şirketlerde vergi ve benzeri ödemeler maliyet unsuru olarak görülmekte ve söz konusu maliyet unsurlarından kurtulma çabaları her zaman gündemde olmakta ve çeşitli yollarla vergiden kaçınmaya çalışılmaktadır (Taşkın, 2012:39).

Küresel vergi yükünün en alt seviyede tutularak toplam karın maksimum düzeye ulaştırılması, transfer fiyatlandırılmasının vergisel amacıdır (Saraçoğlu ve Kaya, 2006:107).

Çok uluslu şirketler vergi mevzuatının her ülkeye göre farklılık gösterdiğinin bilincindedirler ve değişik ülkelerde faaliyet sergilemenin avantajından faydalanma arzusundadırlar.

Cravens'in, dünyadaki en büyük çok uluslu 500 firma içerisinde, ABD'de bulunan 179 şirket grubu üzerinde transfer fiyatlandırma amaçlarının ortaya konulması için yaptığı bir araştırmada, bu çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırmaya gitmelerinde motivasyon ve rekabet durumları gibi amaçların da bulunduğu gözlenmiştir (1997, Aktaran:Günaydın, 2000:139).

Tablo 1. Transfer Fiyatlandırması Amaçları

AMAÇLAR		%	
Vergilendirme ile ilgili Amaçlar	Tarifeleri Yönetmek	4	51
	Vergi Düzenlemelerine Uymak	7	
	Vergi Yükünü Yönetmek	40	
İç Yönetim Merkezli Amaçlar	Adaletli Performans Değerlemesi	7	21
	Motivasyon	9	
	Hedef Uyumunu Teşvik Etmek	5	
Uluslararası veya İşlevsel Amaçlar	Nakit transfer sınırlamaları	2	28
	Rekabetçi durum	21	
	Gerçek Gelir ve Maliyetleri Yansıtma	5	

(Kaynak: Cravens 1997, Aktaran:Günaydın, 2000:139).

Transfer fiyatlandırması ile erişilmek istenilen vergi ile alakalı amaçlar şu şekilde sıralanabilir (Doğruyol, 2008:12):

- Vergi oranları yüksek seviyedeki ülkelerde, ilişkili şirketlerle düşük fiyatla satış ve yüksek fiyatla alış gerçekleştirerek, vergi oranı düşük seviyede olan ülkelerde de aksi politikalarla daha az vergi yükü sağlanması,
- Dışarıya ödenen kar oranı, know-how, patent ve marka hakkı karşılığında stopaj vergisi kesilecekse bunlar adına gerçekleştirilecek ödemelerin dışarıdan satın alınan malların fiyatı dahilinde yurtdışına kaydırılması ile çok daha düşük stopaj vergisi ödenmesi,
- İthalatı yapılan malların transfer fiyatının düşük seviyede gösterilerek katma değer vergisi ve gümrük vergilerinin daha düşük ödenmesi,

- Kar transferlerine, kurlara ve döviz karşılığı konulan kısıtlamalardan etkilenmemek amacıyla transfer fiyatları değiştirilerek daha düşük oranda vergi ödenmesi,

- Çok uluslu şirketlerin merkezinde gerçekleştirilen ve ilişkili şirketlerin faydalandığı hizmet bedellerinin ilişkili şirketlere dağıtılmasında, vergi oranı yüksek düzeyde olan ülkelerdeki ilişkili şirketlerin payı yükseltilirken vergi oranı düşük seviyede olan ülkelerde yer alan ilişkili şirketlerin payı düşürülerek vergi oranı yüksek düzeyde bulunan ülke içindeki şirketin maliyetlerinin yükseltilmesi koşuluyla az kar elde edilmesi ve dolayısıyla daha düşük düzeyde vergi ödenmesi,

1.3.2. Yönetim Eksenli Amaçlar

Transfer fiyatlaması konusunda en çok durulan amaçlar vergisel amaçlar olmasına rağmen, çokuluslu şirketler yönetsel hedeflerini gerçekleştirmek içinde transfer fiyatlamasını kullanmaktadır (Taşkın, 2012:42).

Şirket yöneticileri transfer fiyatlandırmasını kullanarak iç veya dış yönetimle ilgili kararlarına yön verebilirler.

Kendisine transfer yapılacak bölüm yöneticileri ise transfer fiyatının temsil ettiği maliyete ek olarak katlanacağı diğer maliyetleri ve elde edeceği malın sağlayacağı geliri de dikkate alacak ve bu seçeneğin kârlılığını, uygulayabileceği diğer seçeneklerle karşılaştırarak hangi yöntemin kullanılacağına karar verecektir (Çelik, 2000:102).

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

Transfer fiyatlandırması, hem bölümlerin kârlılığını hem de bölümlerin başarısının ölçülmesinde önemli bir kıstastır. Bu nedenle transfer fiyatlandırmasında fiyatın objektif bir biçimde değerlendirilmesi gerekmektedir (Köse ve Ferhatoglu:2008:5).

Transfer fiyatlandırması ile işletme içinde optimum kaynak dağılımı sağlanacak ve işletme içi amaçlara uygun hareket edilmesi sağlanabilecektir.

Firmalar, işletme içinde kaynakların transferinde kontrol noktası oluşturmak, bir bölümün performansını değerlendirmek ve bu performansı firmanın diğer bölümleriyle karşılaştırmak, bölüm yöneticilerini bölümlerinin kârını en yüksek düzeyde tutmaya yöneltmek amacıyla transfer fiyatlandırması uygulamasını kullanırlar (Günaydın, 2000:143).

1.3.3. Uluslararası Odaklı Amaçlar

Çok uluslu şirketler, hem ulusal sermayeyi uluslararası düzeye getirirler hem de pazarlama, üretim ve finans vb. faaliyetleri de global bir kapsama yaymaları sebebiyle iktisadi globalleşmenin kanıtı ve sonucu şeklinde kabul görmektedir.

Bu şirketlerin ulus devletler ile bağlantıları, yönetim kademeleri, organizasyon şekilleri, yapıları ve sahipleri değişiklik göstermektedir.

Bu şirketlerin küresel baz da karlarını yükseltme gayretleri ilişkili şirketleriyle olan fiyatlandırma stratejilerine etki etmektedir. Bununla birlikte devletler bakımından da vergilendirme üzerinde yetki sahibi olmalarına etki etmektedir (Taşkın, 2012:46).

Global ekonomi ortamında rekabete uyum sağlayabilme hedefinde olan çok uluslu şirketlerde hizmet ve mal fiyatlandırmasının görülen en önemli amacı, rekabet ortamının olduğu bir piyasa yaratmak veya oluşan bu piyasayı devam ettirmektir. Bu amaçlar doğrultusunda piyasada belli bir yer edinen şirketler fiyatlarına ayar verme yöntemine başvurabilmektedirler.

Rekabetçi bir piyasada belirli bir konum sağlamak veya var olan konumu sürdürmek, nakit transfer sınırlandırmasından kurtulmak, ülkeler arası enflasyon riskini azaltmak, döviz kuru baskılarını azaltmak, gerçek maliyetler ve geliri uygun bir şekilde yansıtmaktır.

Örneğin çok uluslu şirket grubu belirlediği düşük bir transfer fiyatı ile bir bağlı şirketini veya şubesini yeni bir piyasaya girme yolu açabilir. Küresel çıkarı için piyasa girişi kolaylaştırılabilir veya durgun talebe karşı fiyat indirimleri yapmaya müsaade edebilir. (Günaydın, 2000:143).

Transfer Fiyatlandırması ile kâr transferlemesi yapılmakta ve ülke sınırları bu şekilde aşılacaktır. Yabancı sermaye yatırımlarından elde edilen kâr ana merkeze aktarılması ile ilgili o ülkede sınırlamalar getirilmişse sınırlamaların aşılabilmesi için fiyatlar

üzerinde oynama yapılacaktır. Şişirilmiş fiyatın içine gizlenen kâr transfer edilecektir.(Işık, 2005:36)

Çok uluslu şirketler kur dalgalanmalarından yararlanmak için Transfer Fiyatlandırmasını bir araç olarak kullanabilmektedir. Transfer Fiyatlandırması ile kaynaklar, kur değerinin düşük olduğu ülkeden kur değerinin yüksek olduğu ülkeye kaydırabilir. Sabit kur uygulanan zamanlar, bu şekilde büyük kazançlar sağlanmıştır (Günaydın, 2000:240).

1.4. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMINA İLİŞKİN UNSURLAR

Transfer fiyatlandırması, ilişkili kişiler arasındaki mal ve hizmet alım satımlarının, iktisadi ve ticari koşullar dikkate alınarak nasıl belirlenmesi gerektiği yönünde temel prensipleri ortaya koyan bir kavramdır.

Örtülü kazanç dağıtımı, bir sermaye şirketine ait vergilendirilmemiş gelirin, kârdan pay verme ya da sermayenin geri ödenmesi durumları dışında ortaklara ya da onların yakınlarına aktararak kurumlar vergisi matrahından kaçırılmasıdır.

Transfer fiyatlandırması ile örtülü kazanç kavramları bir arada değerlendirildiğinde, emsallerine uygun olmayan transfer fiyatlandırmaları örtülü kazanç olarak mütalaa edilebilecektir. Diğer bir deyişle örtülü kazanç, transfer fiyatlarının kötüye kullanılması olarak değerlendirilebilir (Gürgen, 2010:214).

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının yapıldığından bahsedilebilmesi için öncelikli olarak işlemin yapıldığı tarafların birbiri ile ilişkili olduğunun belirlenmesi gerekir. Bu ilk dikkat edilmesi gereken unsurdur. Diğer bir unsur ise, ilişkili kişiler ile ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerin karşılaştırılabilir olmasını belirleyen emsallere uygunluk ilkesidir.

1.4.1. İlişkili Kişi Kavramı

Transfer fiyatlandırmasının en önemli koşullardan biri olan ilişkili kişi kavramı çok geniştir. OECD ve Birleşmiş Milletler model vergi anlaşmaları ile uluslararası vergi hukukunda “bağımlı teşebbüs” kavramı olarak tanımlanan müessese, vergi hukukumuzda da transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını düzenleyen Kurumlar Vergisi Kanununun 13’üncü maddesinde “ilişkili kişi” olarak karşımıza

çıkmaktadır. Aynı kanunun örtülü sermaye müessesesini düzenleyen 12'inci maddesinde de ilişkili kişi tanımı ayrıca verilmiştir.

KVK'nın 12'inci maddesi olan örtülü sermaye müessesesinde sınırları oldukça net bir şekilde çizilen ilişkili kişi kavramı, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesinde sadece sermaye değil, sürekli iktisadi ilişki, kontrol ve denetim gibi yoruma açık alanlar bırakmıştır (Güçüyener, 2014:70).

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımıyla ilgili olarak yayımlanan düzenlemeler ilişkili kişi tanımı için, net bir çerçeve çizmekten uzak kalarak genişletici yoruma sebep verecek bir durum oluşturmuştur (Aksümer, 2016:161)

1.4.1.1. Türk Vergi Mevzuatında İlişkili Kişi Kavramı

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenlemelerde ilişkili kişilerin Kurumlar ve Gelir Vergisi mükelleflerine göre ayrı ayrı düzenlendiği görülmektedir. İlişkili kişi kavramı sadece vergi hukukunda değil, şirketler hukuku, sermaye piyasası hukuku gibi diğer yerel düzenlemelerde de üzerinde önemle durulan bir kavramdır.

1.4.1.1.1. Kurumlar Vergisi Kanununda İlişkili Kişi

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yöntemi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na getirilen 11 ve 13. maddelerle Türk Vergi Sistemine, AB standartlarına uygun şekilde getirilmiş ve yerleştirilmeye çalışılmıştır (Tuncer, 2012:224).

Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinde ilişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder.

Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

Kurumlar Vergisi Yasası'nın 13'üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ilişkili kişi tanımının kapsamı dikkate alındığında, Türk ticari yaşamında hemen hemen herkes birbiri ile ilişkili kişi sayılabilecektir. Söz konusu tanımlamaya göre, kurumun veya ortaklarının idaresi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişiler; ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkisi bulunabilecek kurumun yönetim kurulu başkan ve üyeleri, genel müdürü, üst düzey müdürleri (pazarlama müdürü gibi) aynı düzeydeki yüksek memurları gibi şahısları ifade etmektedir. Ayrıca, ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarından doğrudan veya dolaylı olarak etkide bulunabilecek herhangi bir gerçek kişi veya kurum ilişkili kişi sayılmaktadır.

Kurumun veya ortaklarının denetimi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar ifadesinden de ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkisi bulunabilecek kurumun denetçileri gibi gerçek ve tüzel kişiler anlaşılacaktır. Örneğin bir anonim şirket denetçisinin eşinin ortak olduğu bir limited şirketle yapılan ticari işlemlerde emsallere uygunluk ilkesi aranacaktır.

Son olarak yürürlük tarihi 09.08.2016 olan 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesindeki ilişkili kişi tanımının kapsamı yeniden tanımlanmış ve aşağıdaki ifade eklenmiştir.

İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla oluştuğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır (6728 Sayılı Kanun, 2016).

Türk Vergi Mevzuatında söz konusu düzenlemeye kadar daha önce ortaklık ilişkisi bakımından herhangi bir oran getirilmemiş olması, gerek belgelendirme yükümlülüklerine uyum maliyeti açısından gerekse emsal çalışmalarını yürütürken birtakım zorluklar getirmekte olduğundan yapılan düzenleme ile birlikte %10 oran şartı getirilmesi, belgelendirme yükümlülüğü açısından kolaylık sağlamaktadır.

1.4.1.1.1. Kurumların Kendi Ortakları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2 nci maddesinde tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın kurumlar vergisine tabi olan mükelleflerin gerçek ve tüzel kişi ortakları Kanununun 13 üncü maddesi gereğince ilişkili kişi sayılacak ve bu kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı çerçevesinde değerlendirilecektir. Dolayısıyla, kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermaye payına sahip gerçek kişi veya kurum ortakları ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir (1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, 2007).

Diğer taraftan, gerek ortakların doğrudan veya dolaylı ortak oldukları kurumlarla, gerekse bu kurumların kendi aralarındaki ilişki Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulamasında ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Bu ilişkilerde sermaye veya kâr payı oranının herhangi bir önemi bulunmamaktadır (1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, 2007).

1.4.1.1.2. Kurumların veya Ortakların İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurum

Kurumun ilgili bulunduğu gerçek kişi ifadesinden, kendi ortağı olan gerçek kişiler dışında kalan, kurumların ortağı olduğu şahıs şirketlerinin diğer gerçek kişi ortakları ile kurum çalışanları gibi şahıslar anlaşılmaktadır (1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, 2007).

Öte yandan, kurum çalışanlarının söz konusu kurum ile ilişkilerinin sadece işveren-hizmet erbabı ilişkisi içinde bulunması durumunda ilgili kurum ile kurum çalışanı, yapılan ücret ödemeleri bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak, kurum ile çalışanları arasında yukarıda belirtilen istihdam ilişkisi dışındaki işlemler, ilişkili kişilerle yapılan işlem kapsamında değerlendirilecektir (1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, 2007).

Örneğin, bir kurum, ortaklarından birinin kardeşini ücretli olarak çalıştırmakta ise çalışan, ilişkili kişi olarak değerlendirilecektir; çünkü bu durumda ilişki sadece istihdam ilişkisinden ibaret değildir. Çalışan ile kurum ortakları arasında kan bağı ilişkisi bulunmaktadır ve bu nedenle çalışan, ortakla ilişkili kişi sayılacak ve buna yapılan ödemeler emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde değerlendirilecektir (Tekin ve Kartaloğlu, 2007:99).

Kurumun ilgili bulunduğu kurum ise kendi ortağı dışında, kurumun kendisinin ortaklığının bulunduğu bir başka kurumu yani iştiraklerini ifade etmektedir. Bir kurum diğer bir kuruma ortak ise iki kurum ilişkili sayılacak, ortak olduğu kurum üzerinden başka bir kuruma ortak ise dolaylı olarak ilişkili olduğu kabul edilecektir. Diğer bir ifadeyle, kurumların doğrudan veya dolaylı olarak iştirak ettiği diğer kurumlar ve şahıs şirketleri ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Öte yandan kurumun ortağı olduğu şahıs şirketlerinin diğer kurum ortakları ilişkili kişi sayılacaktır (1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, 2007).

Kurum ortağının ilgili bulunduğu gerçek kişiler, Kanununun 13 üncü maddesinin (2) numaralı fıkrasında da belirtildiği üzere, ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları, kayın hısımlarını ya da kurum ortakları ile ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan gerçek kişileri ifade etmektedir (1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, 2007).

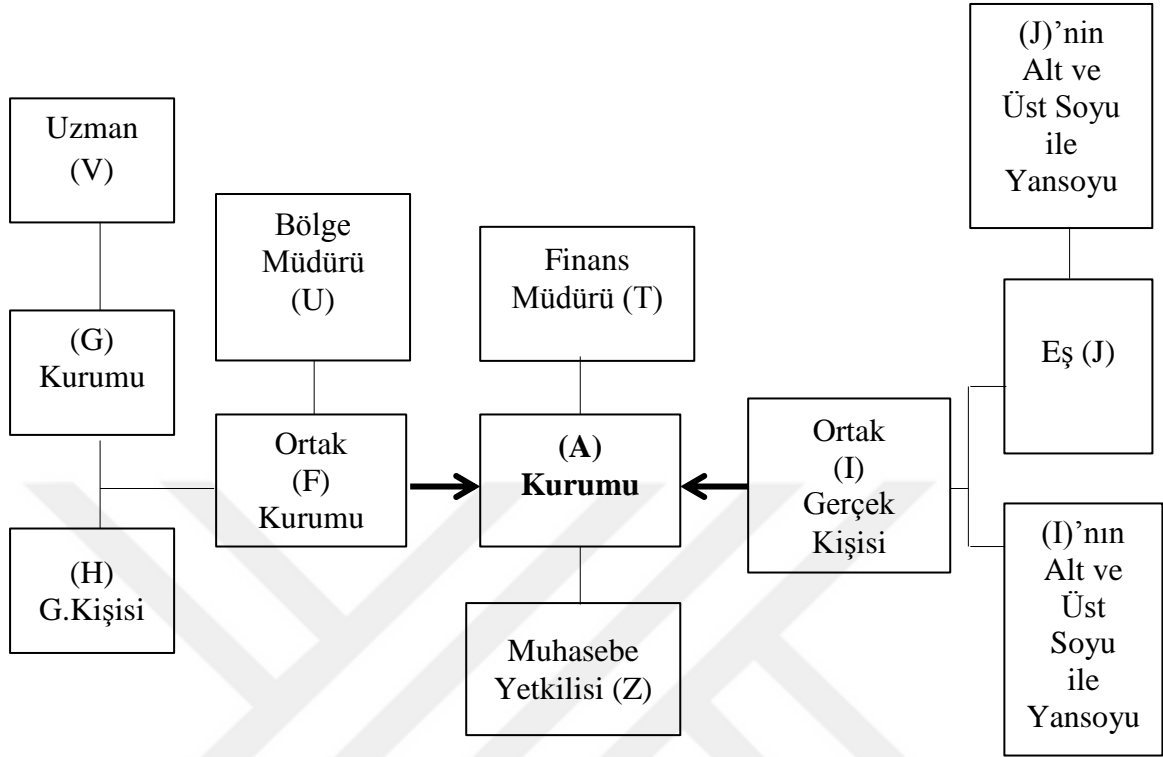
Örneğin; (A) Kurumunun ortağı olan (B) gerçek kişinin ekonomik ve sosyal olarak yakın ilişkide bulunduğu (C) gerçek kişinin şahsi işletmesi ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır. Ayrıca kurum ortağının ortak olduğu şahıs şirketlerinin diğer gerçek kişi ortakları ilişkili kişi sayılacaktır (1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, 2007).

Kurum ortağının ilgili bulunduğu kurum ise, kurum ortağının başka bir kurum ile olan ortaklık ilişkisini ifade etmektedir. Ayrıca kurum ortağının ortak olduğu şahıs şirketlerinin diğer kurum ortakları ilişkili kişi sayılacaktır. Diğer bir ifadeyle, kurum ortaklarının doğrudan veya dolaylı olarak ortak olduğu kurumlar ve şahıs şirketleri ile söz konusu kurum ve şahıs şirketlerinin diğer kurum ortakları ilişkili kişi sayılacaktır (Tekin ve Kartaloğlu, 2007:100).

Örneğin; bir kurumun kendi ortağı tüzel kişinin iştiraki olan başka bir tüzel kişi ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır.

Öte yandan, bir kurumun ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumların kendi aralarındaki ilişki ve bir kurumun ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumların kendi aralarındaki ilişki Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulamasında ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir (Tekin ve Kartaloğlu, 2007:100).

Şekil 1a: KVK'da İlişkili Kişi



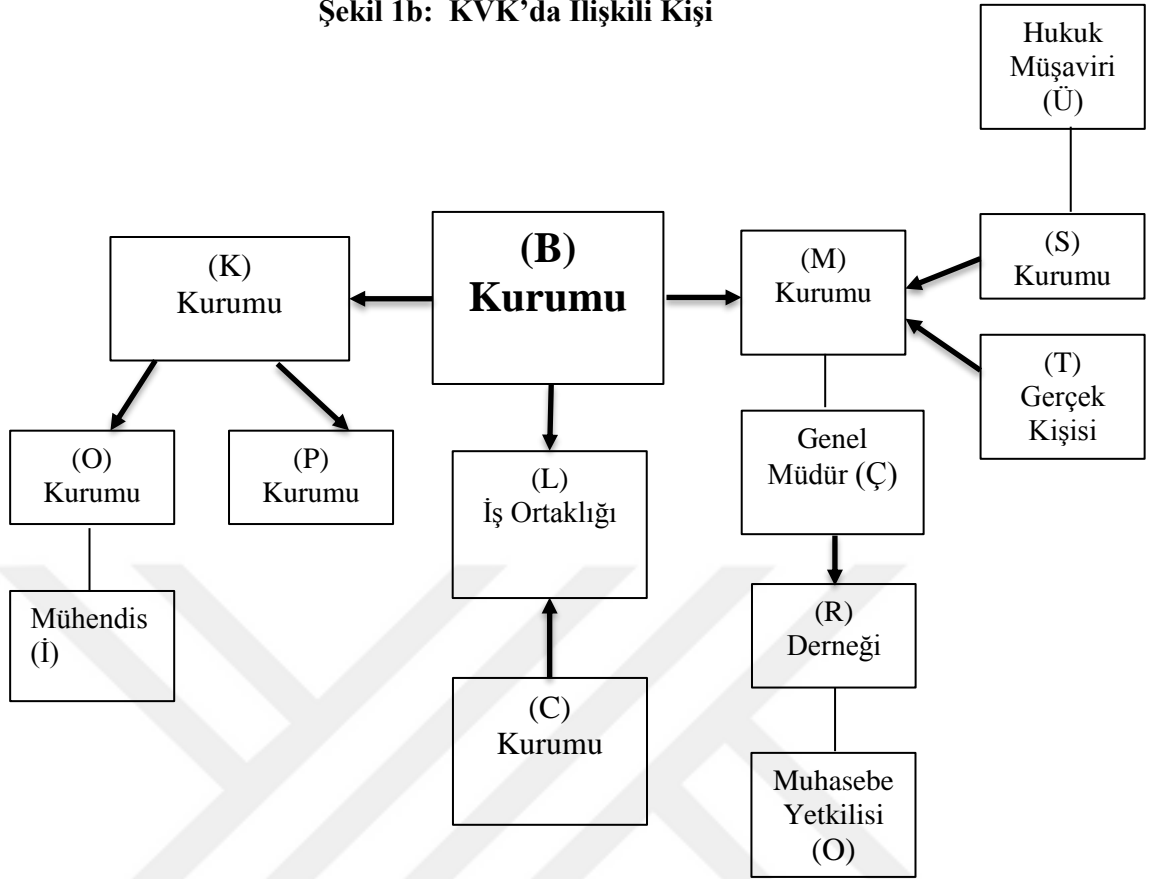
Kaynak: 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (RG Tarih:18.11.2007, Sayı:26704).

(A) Kurumunun; (1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, 2007).

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

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

Şekil 1b: KVK'da İlişkili Kişi



Kaynak: 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (RG Tarih:18.11.2007, Sayı:26704).

(B) Kurumunun; (1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, 2007).

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

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

1.4.1.1.1.3. Kurumun veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu ya da Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar

Kurumun veya ortaklarının idaresi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişiler; ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkisi bulunabilecek kurumun yönetim kurulu başkan ve üyeleri, genel müdürü, üst düzey müdürleri, aynı düzeydeki yüksek memurları gibi şahısları ifade etmektedir. Ayrıca, ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkide bulunabilecek herhangi bir gerçek kişi veya kurum ilişkili kişi sayılacaktır (1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, 2007).

Kurumun veya ortaklarının denetimi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar ifadesinden, ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkisi bulunabilecek kurumun denetçileri gibi gerçek ve tüzel kişiler anlaşılmaktadır. Örneğin, bir limited şirket denetçisinin eşinin ortak olduğu diğer şirketin limited şirket ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, kurumun denetim bakımından bağlı bulunduğu ilişkili kişilerle yapılan işlemleri ifade etmektedir (Biçer, 2009:24).

Bir önceki bölümde ilişkili kişiler arasında sayılan kurum ortakları, kurumun sermayesi bakımından bağlı olduğu bir gerçek kişi veya kurumu ifade etmektedir.

Diğer taraftan, bir şirket ile söz konusu şirketin kurucu hisse senetleri ve/veya intifa senetlerine sahip olan gerçek kişi ve kurumlar ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar ifadesi, kurumun ekonomik ve ticari kararlarını doğrudan ya da dolaylı olarak etkileyecek şekilde sürekli bir iktisadi ilişki veya devamlı borç para verme ya da alma ilişkisi içinde bulunduğu gerçek kişi veya kurumları ifade etmektedir.

Örneğin, bir şirketin kararlarına doğrudan ya da dolaylı olarak etkide bulunabilecek ölçüde ve süreklilikte borç verdiği kişileri nüfuzu altında bulundurduğu kabul edilebilir.

Benzer şekilde, imalat faaliyeti ile uğraşan (A) Ltd. Şti.'nin sürekli olarak aynı gerçek kişiden sağladığı girdileri kullanması ya da alışlarının ve/veya satışlarının büyük bir kısmını aynı kurumdan yapması durumunda da söz konusu şirketin ilgili gerçek kişi/kurumun nüfuzu altında olduğu kabul edilebilir (Biçer, 2009:25).

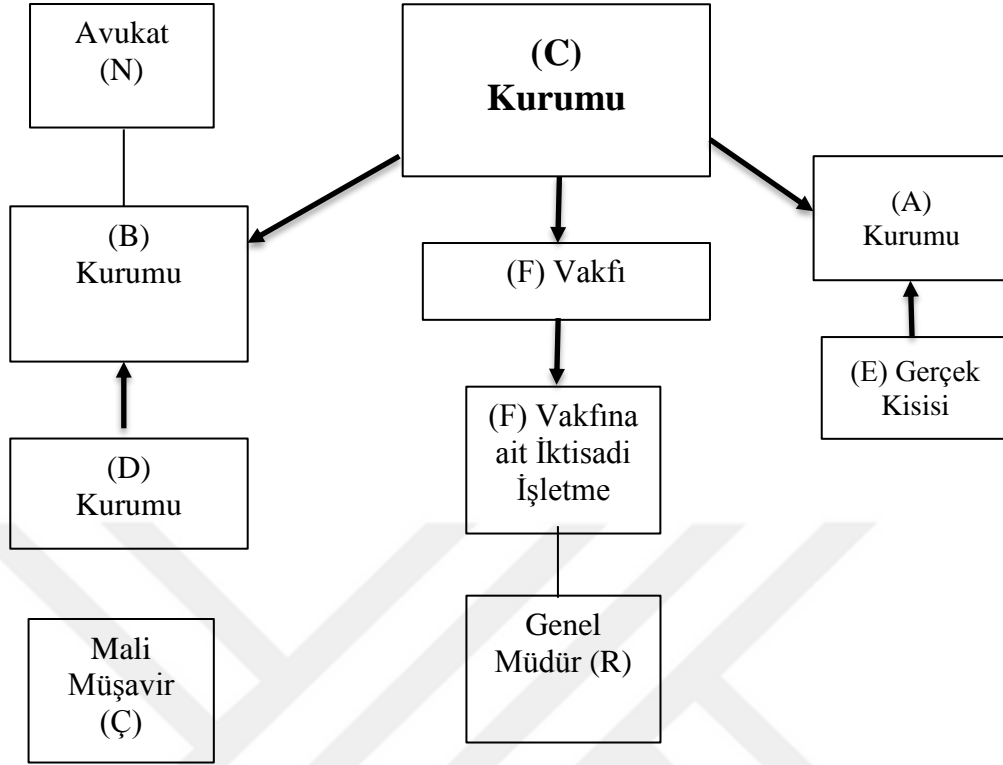
Bir gerçek kişi/kurum ile bir başka gerçek kişi/kurum arasında olağan ticari faaliyet çerçevesinde sadece bayilik ilişkisinin bulunması durumunda söz konusu gerçek kişi veya kurumlar bayiliğe ilişkin mal ve hizmetler bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecek, bayiliğin konusunu oluşturan mal ve hizmet alım satımları dışındaki işlemler bakımından ise ilişkili kişi kapsamında değerlendirilebilecektir. Ayrıca bayilik ilişkisi dışındaki başka bir nedenle ilişkili sayılan kurum veya kişiler arasında bayiliğe ilişkin mal ve hizmet alım satımı bakımından da ilişkinin varlığı kabul edilebilecektir. Görüleceği üzere, Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, bazı şartlarla, bayilerin ilişkili kişi sayılmayacağını belirtmiştir.

Buna göre; (Tekin ve Kartaloğlu, 2007:100).

- İlişkinin sadece bayilikten ibaret olması gerekmektedir. Örneğin bir kurumun ana bayisi, kurumun ortaklarından birinin kardeşi ise, bu ana bayi ilişkili kişi sayılacaktır.
- İşlemlerin, bayiliğe ilişkin mal veya hizmetler ile sınırlı olması gerekmektedir. Örneğin bir cep telefonu bayisinin, ana kurum ile yaptığı ödünç para alınması veya verilmesi işlemleri transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri çerçevesinde değerlendirilecektir.

Bir kurumun diğer bir kurumla ilişkili sayılabilmesi için kurumun diğer bir kurum tarafından kontrol edilmesi, kurumun başka bir kurumu kontrol etmesi ya da aynı kurum ile ortak kontrol altında bulunması gerekmektedir (Biçer, 2009:25).

Şekil 2: Kurumlar Vergisi Kanununa Göre İlişkili Kişi - Nüfuz Bakımından



Kaynak: 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (RG Tarih:18.11.2007, Sayı:26704).

(C) Kurumunun; (1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, 2007).

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

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

1.4.1.1.1.4. Ortakların Eşleri, Hısımlık ve Kayın Hısımlık

Kurum ortaklarının eşleri, söz konusu ortak ile aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişiyi ifade etmektedir. Dolayısıyla aralarında yasal evlilik bağı olmayan kişiler ortakla ilişkili sayılmayacaktır. Ancak, bilindiği üzere evliliğin sona ermesi ile kayın hısımlığı sona ermemektedir. Bu durumda, boşanmış eşler birbirleri ile ilişkili kişi sayılmayacaklar, ancak, kayın hısımlığının sona ermemesi nedeniyle örneğin, boşanmış eşin babası ortakla ilişkili kişi sayılacaktır (Tekin ve Kartaloğlu, 2007:104).

Ortakların veya eşlerinin anne, baba, büyükanne ve büyükbabaları, çocukları ve torunları ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları (ortak bir kökten gelen kişiler) ve kayın hısımları (eşlerden biri ile diğer eşin kan hısımları) ilişkili kişi sayılacaktır. Ancak evliliğin sona ermesi ile kayın hısımlığı ortadan kalkmamaktadır (1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, 2007).

1.4.1.1.2. Gelir Vergisi Kanununda İlişkili Kişi

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nda 5615 sayılı Kanun'un 3.maddesiyle yapılan değişiklikle GVK'nun "Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler" başlıklı 41. maddesine 5. bent olarak eklenen transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenleme ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan bir takım uygulamaların gelir vergisine de eklenerek paralel bir düzenleme elde edilmiştir. 01.01.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 04.04.2007 tarihinde yürürlüğe girmiş olan madde hükmüne göre;

"Teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.

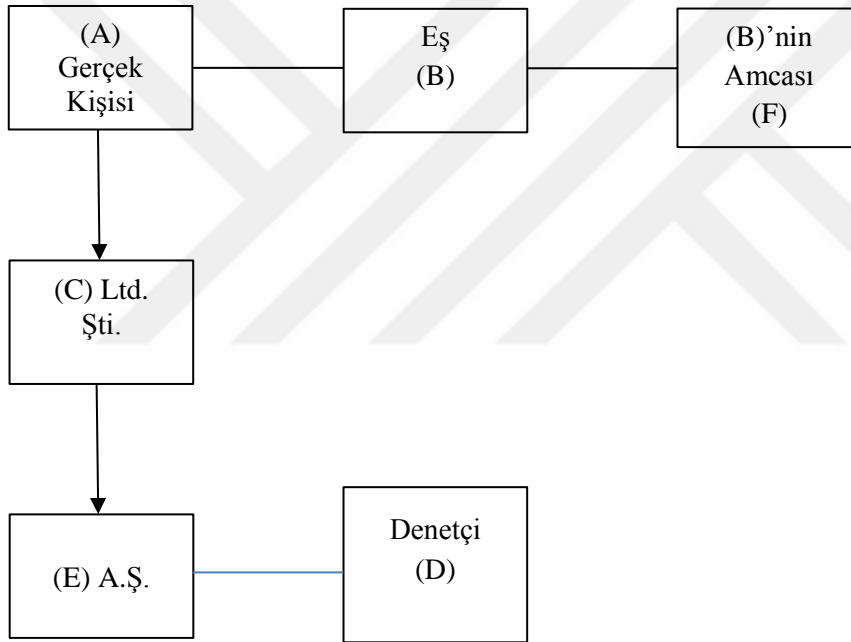
Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır.

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

İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesi hükmü uygulanır (1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, 2007).

Düzenleme kapsamında kurumlar vergisine yapılan atıf dolayısıyla hem kurumlar vergisi kanununda yer alan transfer fiyatlandırması uygulaması hem de buna paralel olarak OECD uygulamaları gerçek kişiler açısından da önem kazanmıştır.

Şekil 3: Gelir Vergisi Kanununa Göre İlişkili Kişi



1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (RG Tarih:18.11.2007, Sayı:26704).

(A) Gerçek Kişisinin;

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

ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir. Ayrıca yukarıda sayılanların kendi aralarında yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ilişkili kişilerle yapılan işlem olarak değerlendirilecektir.

Ancak Transfer Fiyatlandırması ile ilgili yeni düzenlemelerin gelir vergisi mükelleflerine uygulanacak olması, işlerini işletme defteri tutarak yürüten ve piyasada “esnaf” şeklinde nitelendirilen küçük tacirlerin yeniden yürürlüğe giren karmaşık (kompleks) bir yöntemin kapsamına alınması uygulamada hem mükellefler ve hem de idareye büyük güçlükler çıkaracaktır (Tuncer, 2012:226).

1.4.1.2. Türk Ticaret Kanununda İlişkili Kişi

Türk Ticaret Kanunu'na göre ticari işletmelerin ayrı bir tüzel kişiliğinin olması ve kendilerini meydana getiren paydaşların gerçek kişiliğinden bütünüyle bağımsız olması, Türk Ticaret Hukuku'nda gerçek kişilik teorisinin benimsendiğini ifade etmektedir. Örtülü kazanç dağıtımının esasını da; kazancın kapsamında olduğu kurum ile kurumu meydana getiren paydaşların birbirlerinden bağımsız ve farklı kişiliğe sahip olmaları meydana getirmektedir.

6102 sayılı TTK'nın 12. maddesinde tacir, bir ticari işletmeyi kısmen de olsa kendi adına işleten kişi olarak tanımlanmıştır. Aynı kanunun 16. maddesinde ticaret şirketleri de tacir olarak kabul etmiş. Ticaret şirketlerinin tacir sayılmasının hukuki ve ekonomik sonuçları 18. maddesinin 1. fıkrasında tacirlerin her türlü borçlarından dolayı iflasa tabi olmaları şeklinde, 2. fıkrasında ise her tacirin ticaretine ait bütün faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi şeklinde açıklanmıştır (6102 Sayılı TTK, 2011).

Kanun maddesinde geçen basiretli iş adamı gibi davranma yükümlülüğü objektif bir özen ölçüsünü belirtmekte ve faaliyetlerinde tedbirli olmasını, öngörülü olmasını ve özen göstermesi gerektiğini vurgulamaktadır. Dolayısıyla gelir sağlamayı amaçlayan ticari işletmenin yöneticilerinin basiretli bir işadamı gibi hareket etmesi kanuni bir zorunluluk olup, bu doğrultuda işletme kaynaklarını en objektif ve verimli şekilde kullanmaları gerekmektedir (Dündar, 2015:132).

Şirket ortaklarının kişiliği ile şirket tüzel kişiliği bu noktada kesinlikle birbirinden ayrılmaktadır. Ticari faaliyetler çerçevesinde şirkete ortak olan gerçek ya da tüzel kişi ile şirkete ortak olmayanlar arasında hiçbir fark yoktur. Dolayısıyla ticari şirketle ilişki

içerisinde bulunan iştirak veya ortak, üçüncü şahıslarla aynı konuma sahiptir. İştirake veya ortağa üçüncü şahıslardan ayrı bir tasarrufta bulunmak mümkün olmadığı gibi böyle bir ilişkide herhangi bir ayrıcalığa da sahip değillerdir. (Dündar, 2015:136).

İktisadi amaçla kurulan bir şirketin faaliyetlerini gerçekleştirirken, kuruluş amacına uygun hareket etmesi ve karlılığı daima ön planda tutması basiretli bir iş adamı gibi davranmanın bir gereğidir (Dündar, 2015:136).

1.4.1.3. Sermaye Piyasası Kanununda İlişkili Kişi

İlişkili işlem tarafları Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) 'nda çok sayıda maddeye (m.17/3, 21, 92/1, 94, 103/6, 110/1/b ve c) dağılmış biçimde düzenlenmiştir. Diğer yandan Sermaye Piyasası Kurulu (SPKr) tarafından yayınlanan Kurumsal Yönetim ilkelerini de bu hükümleri tamamlayıcı bir düzenleme olarak görmek gerekir (Gücüyener, 2014:71).

6362 sayılı SPK, örtülü kazanç aktarımı yasağı kapsamında halka açık şirketlerin ilişkili olduğu özel / tüzel kişilere çeşitli yollarla kazanç aktarımda bulunarak şirket menfaatlerini göz ardı etmelerini açıkça yasaklamıştır.

Bu kapsamda, şirketlerin ilişkili kişiler ile gerçekleştirdiği her türlü ticari işlemlerde basiretli ve dürüst bir tacir gibi hareket etmeleri, bu işlemlerde uyguladıkları fiyatlarla paralel olması beklenmektedir.

SPKr ilişkili taraf işlemlerine ilişkin olarak SPKr'nın "Kurumsal Yönetim İlkeleri" başlıklı 17.maddesinin 3.fikrasında; Halka açık ortaklıkların, ilişkili tarafları ile gerçekleştirecekleri kurulca belirlenecek nitelikteki işlemlere başlamadan önce, yapılacak işlemin esaslarını belirleyen bir yönetim kurulu kararı almaları zorunludur.

Söz konusu yönetim kurulu kararlarının uygulanabilmesi için bağımsız yönetim kurulu üyelerinin çoğunluğunun onayı aranır. Bağımsız yönetim kurulu üyelerinin çoğunluğunun söz konusu işlemi onaylamaması halinde, bu durum işleme ilişkin yeterli bilgiyi içerecek şekilde kamuyu aydınlatma düzenlemeleri çerçevesinde kamuya duyurulur ve işlem genel kurul onayına sunulur. Söz konusu genel kurul toplantılarında, işlemin tarafları ve bunlarla ilişkili kişilerin oy kullanamayacakları bir oylamada karar alınır. Bu maddenin genel kurul toplantısında görüşülmesinde, toplantı nisabı aranmaz, oy hakkı bulunanların basit çoğunluğu ile karar alınır. Bu fıkrafta belirtilen esaslara

uygun olarak alınmayan yönetim kurulu ve genel kurul kararları geçerli sayılmaz (6362 Sayılı SPK, 2012).

İlişkili taraf işlemleri Türkiye Muhasebe Standartlarında tanımlanan ilişkili taraf işlemleri olarak belirlenmiştir ve yakın aile üyeleri, doğrudan dolaylı kontrol edilen işletme, ortak kontrol sahibi olunan işletme, iştirak, kilit yönetici, oy hakkı sahibi olunan işletme ilişkili taraf sayılır.

1.4.1.4. Gümrük Vergisi Kanununda İlişkili Kişi

Transfer Fiyatlandırmasının belirlenmesinde ilişkili kişilerin tespiti büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle 7 Ekim 2009 tarihli resmi gazetede yayınlanan Gümrük Yönetmeliğinin 55 inci maddesinde hangi alıcı ve satıcılar arasında ilişki olduğu hüküm altına alınmıştır. Buna göre;

“(1) Gümrük kıymetinin belirlenmesinde alıcı ile satıcı arasındaki ilişkinin varlığı yalnızca aşağıdaki durumlarda kabul edilir.

- a) Birbirlerinin memuru veya idarecileri olmaları,
- b) Birbirlerinin yasal ortakları olmaları,
- c) İşçi ve işveren ilişkisi içinde bulunmaları,
- ç) Her iki işletmenin oy hakkı veren hisse senedi veya sermaye paylarının en az %5’i doğrudan veya dolaylı olarak aynı kişilere ait olması veya bu kişilerin kontrolü altında veya elinde bulunması,
- d) Birinin diğerini dolaylı veya dolaysız olarak kontrol etmesi,
- e) Her ikisinin de doğrudan veya dolaylı olarak bir üçüncü kişi tarafından kontrol edilmesi,
- f) Her ikisinin birlikte, bir üçüncü kişiyi doğrudan veya dolaylı olarak kontrol etmesi,
- g) Aynı ailenin üyeleri olmaları.

(2) Tek acente, tek distribütör veya tek bayii olarak birbiri ile iş ilişkisi içinde bulunan kişilerin yukarıdaki kısıtlara uymamaları durumunda, ilişki içinde olmadıkları kabul edilir.”

1.4.2. Emsallere Uygunluk İlkesi

1.4.2.1. Genel Açıklamalar

Transfer Fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım uygulamalarında piyasa fiyatı olarak bilinen bu ilke hem ABD'deki transfer fiyatlandırması uygulamalarında hem de OECD ülkelerinde uluslararası transfer uygulamalarında “emsallere uygunluk ilkesi ya da standardı” olarak ele alınmaktadır. Emsallere uygunluk ilkesi ile ilgili en çok kabul gören açıklama ise, OECD üyesi ülkelerin ve OECD üyesi olmayan ülkelerin yer aldığı ve sayısı giderek artan ikili vergi anlaşmalarının temelini oluşturan OECD Model Vergi Anlaşmasınının 9 uncu maddesinin birinci bendinde yer almaktadır.

Madde hükmü aşağıda belirtildiği gibidir (Biçer, 2009:35).

“İki ilişkili kuruluş arasındaki ticari ve finansal ilişkilerde belirlenen ya da kabul ettirilen koşulların, birbirinden bağımsız kuruluşlar arasında uygulanan koşullardan farklı olması durumunda, bu koşulların bulunmadığı durumda tahakkuk etmesi gereken, ancak bu koşullar nedeniyle işletmelerden biri lehine tahakkuk etmeyen kârlar; o kuruluşun kârlarına dahil edilir ve vergiye tabi kâr olarak vergilendirilir”

Emsallere uygunluk; ilişkili kişilerle gerçekleştirilen hizmet veya mal alım ya da satım işlemlerinde uygulanan bedel ya da fiyatın, arasında bu tip bir ilişkinin olmaması halinde meydana gelecek bedel ya da fiyata uygun olmasını açıklayan ilkedir (Yıldırım, Balcı ve Kiraz, 2008:46).

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü üyesi ülkeler, ÇUS grubuna dahil her birimin elde ettiği gelir oranında vergilendirilmesi esasına dayanan “ayrı varlık yaklaşımını” benimsemişlerdir. Bu yaklaşımın grup içi işlemlerde uygulanabilmesi, gruba dahil işletmelerin birbirleri ile ilişkilerinde emsallere uygun davranmalarına bağlıdır. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü üyesi ülkeler, ayrı varlık yaklaşımının doğru bir şekilde uygulanabilmesi için, özel koşulların kâr oranları üzerindeki etkisini ortadan kaldıran emsallere uygunluk ilkesini benimsemişlerdir.

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü Emsallere uygunluk ilkesini uygularken bazı koşulların oluşması gerektiği düşüncesinden yola çıkarak 2010 yılının Temmuz ayında tekrar yayımladığı Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberinde karşılaştırılabilirlik analizi belirlemiştir.

Bu analizde çalışmaların tutarlı, analitik ve metodolojik olmasına katkıda bulunmayı amaçlamıştır:(WEB_1, 2012).

- Çalışma kapsamındaki yılların tespiti

Bu adım yapılacak çalışmanın ayrı bir bölümü olmayıp yapılan transfer fiyatlandırması analizlerinde hem ilişkili işlemlerin gerçekleştiği hem de kıyaslama çalışmalarında (benchmarking) kapsanan yılların tespit edilmesi gerektiğini belirtmektedir.

- Geniş Kapsamlı Analiz

Geniş kapsamlı analiz, ilişkili işlemin kendisinden ziyade bu işlemin gerçekleştiği ortamın da dikkate alınması gerektiğinin altını çizmektedir.

OECD nin geniş kapsamlı analize verdiği önemin nedeni bir ilişkili ve ilişkisiz işlemin karşılaştırmasında, kıyaslanan mal ve hizmet aynı olsa dahi sağlıklı karşılaştırma yapılabilmesi için işlemlerin gerçekleştiği ortamın da dikkate alınması gerektiğinin altını çizmektedir. Başka bir ifade ile yapılan kıyaslamalarda coğrafi farklılıklar, piyasadaki rekabet koşulları, arz-talep dengesi, ürünlerin maliyet koşulları, işlemin gerçekleştiği tarih, piyasa seviyeleri (perakende, toptan satış vb.) ve benzeri tüm ekonomik koşulların değerlendirilmesi gerekmektedir. İlişkili işlemin gerçekleştiği ortam ile ilgili yapılan değerlendirmeler sonucunda düzeltilebilecek seviyede farklılıkların bulunması halinde bu farklılıklar karşılaştırmada dikkate alınmalı, şayet farklılıkların maddi karşılığını tespit etmek veya bu farklılıkları ortadan kaldırmak mümkün değilse söz konusu ilişki ve ilişkisiz işlemlerin karşılaştırılabilir nitelikte olmadığına kanaat getirmelidir.

- İlişkili İşlemlerin Anlaşılması

Rehberde yer alan sürecin üçüncü adımı, yapılan transfer fiyatlandırması analizlerinde ilişkili işlemlerin tam olarak anlaşılması sağlayacak bilgilerin yer alması gerektiğini belirtmekte ve bu kapsamda öncelikle tarafların fonksiyon, risk ve varlık analizlerinin yapılmasını, işlemlerin tanımlanmasını, test edilen tarafın seçilmesini ve bu seçimin nedenlerinin belirtilmesini öngörmektedir.

- İç Emsallerin Analizi

OECD Rehberi'nin iç emsaller son derece açık olup, temel görüş bir transfer fiyatlandırması analizinde karşılaştırılabilir nitelikte iç emsaller bulunması durumunda bu emsallerin kullanılmasının en güvenilir sonuçları vereceği yönündedir. Aynı doğrultuda gerek ülkemizde gerekse dünyadaki çoğu vergi dairesi, yapılan transfer

fiyatlandırması incelemelerinde öncelikle iç emsallerin varlığını araştırmakta ve bu emsalleri kullanmaya özen göstermektedir.

Yapılan çalışmada iç emsallerin bulunmaması veya eldeki verilerin karşılaştırılabilir olmaması söz konusu olduğu takdirde bu durumun de gerekli neden ve açıklamalarla “iç emsallerin analizi” bölümünde dile getirilmesi, söz konusu çalışmanın yapıldığını göstermesi açısından oldukça önem taşımaktadır.

- Dış Emsallerin Kaynak Tespiti

Sürecin bu adımının en temel amacı hem transfer fiyatlandırması analizinde kullanılacak dış emsal kaynağı hem de bu kaynağın nasıl tespit edildiğine dair bilgi vermektedir. Zira yapılan analizlerde en uygun yöntem kadar en uygun emsallerinde kullanılması da önem taşımaktadır.

- En Uygun Transfer Fiyatlandırması Yönteminin Seçimi

Üçüncü adımda yapılan fonksiyon analizi sonucu tespit edilmiş olan transfer fiyatlandırması yöntemi ve karşılaştırmada kullanılan finansal göstergenin neden tercih edildiğı ve diğer olası transfer fiyatlandırması yöntemleri ile finansal göstergelerin neden tercih edilmediğine ilişkin bilgileri içermelidir.

Bu doğrultuda, yapılan transfer fiyatlandırması analizinde kullanılan transfer fiyatlandırması yöntemi ile birlikte, OECD tarafından tanımlanmış ancak uygun olmadıkları nedeniyle kullanılmamış diğer yöntemlerin de güçlü ve zayıf yönleriyle analiz edilerek bu yöntemlerin kullanılmama nedenleri belirtilmelidir.

- Potansiyel Emsallerin Tanımlanması

Potansiyel emsallerin tanımlanması adımının, iç emsallerin araştırıldığı dördüncü ve dış emsal kaynaklarının gözden geçirildiğı beşinci adımdan ayrı değerlendirilmesinin nedeni OECD Rehberi tarafından, analiz edilen ilişkili işleme dair emsal tespitinin, işlemin transfer fiyatlandırılması yöntemine karar verildikten sonra yapılmasının tavsiye edilmesidir.

- Gerekli Karşılaştırılabilir Düzeltmelerin Yapılması

Bu aşamada öncelikle dikkat edilemesi gerek konu, öngörülen düzeltmelerin şirketlerin karlılıkları üzerinde değıl yapılan kıyaslama çalışmasının daha doğru ve güvenilir olmasını sağlamak amacı ile elde edilen sonuçlar üzerinde yapılan düzeltmeler olduğudur. Karşılaştırılabilir düzeltmeler genellikle muhasebe standartları, finansal

verilerin ayrıştırılması, şirketlerin fonksiyon-risk yapıları veya sermaye dayalı düzeltmeler olmaktadır.

Karşılaştırılabilir analizinde her hangi bir düzeltme olduysa bu düzeltmenin nedenleri, düzeltme kapsamında ne tür hesaplamalar yapıldığı ve bu düzeltmelerin sonuçlara etkisi açıklanmalıdır.

- Mevcut Verinin Yorumlanması ve Kullanılması, Emsal Kazancın Tespit Edilmesi

Transfer fiyatlandırması analiz sürecinin son adımı, yapılan çalışmanın doğru ve tutarlı olduğundan emin olunması amacıyla, önceki adımlardaki işlemlerin gözden geçirilmesi, transfer fiyatlarını içeren çalışma sonuçlarının özetlenmesi ve ilişkili işleminin emsaline uygunluğunun tespiti. Bu doğrultuda söz konusu adım, tüm çalışma sonuçlarını içeren ve test edilen işlemin emsallerine uygunluğunu gösteren bir sonuç bölümü olarak değerlendirilebilecektir.

1.4.2.2. Emsal Bedel Kavramı

Transfer fiyatlandırmasında en önemli unsurlardan biri “emsal”dir. Emsal, vergi hukukunda, benzer şartlar altındaki vergi mükellefleri veya benzer vergi konuları için vergilendirme bakımından hayatın olağan akışı içinde normal olan durumun kanunî ölçütüdür (Yaltı, 2009:8).

Her birim ilişkili tarafla gerçekleştireceği işlemi fiyatlandırmak zorundadır ve sözü geçen fiyatın belirlenmesi için ise “emsal bedel“ kavramına başvurulması gerekir. Emsal bedel standardında, bağlantılı şirketler, vergisel amaçlar açısından farklı birimler şeklinde değerlendirmeye tabi tutulurlar. Her bir birim bağlantılı tarafla yapacağı işlemi emsal bedel standardına uygun şekilde fiyatlandırmak yükümlülüğündedir.

OECD'nin oluşturduğu rehber, işlemlerde tekdüze bir emsal bedelin saptanmasının olanaksız olduğu dolayısıyla emsal bedel aralığının “güvenilir eş” fiyat şeklinde kabullenileceğini; çünkü transfer fiyatlandırmasının herhangi bir kesinliğe sahip olmadığını kabullenmiştir.(Taşkın, 2012:76).

Emsal bedel, Türk Vergi Mevzuatı'nda 213 Sayılı VUK'un 267. maddesinde tanımlanmıştır. Bu maddeye göre emsal bedel, “gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.”

Emsal bedel tespit yöntemleri 213 Sayılı VUK'un 267. maddesinde sayılmıştır. Bu maddeye göre, emsal bedel tespit edilirken ortalama fiyat esaslı, maliyet bedeli esaslı ve takdir esaslı yöntemlerinden biri kullanılır. Ortalama fiyat esaslı yönteminde, aynı tür mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya daha önceki dönemlerde satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılarak hesaplanır. Maliyet bedel esasında, emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli biliniyor veya çıkarılması mümkün olursa, vergi mükellefi bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ekleyerek kendisi emsal bedelini tespit eder. Ortalama fiyat esaslı veya maliyet bedeli esasına göre emsal bedel tespiti yapılamıyorsa takdir esasına başvurulur. Bu yöntemde, takdir komisyonu, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşyanın yıpranma derecelerini de dikkate alarak emsal bedeli tespit eder.

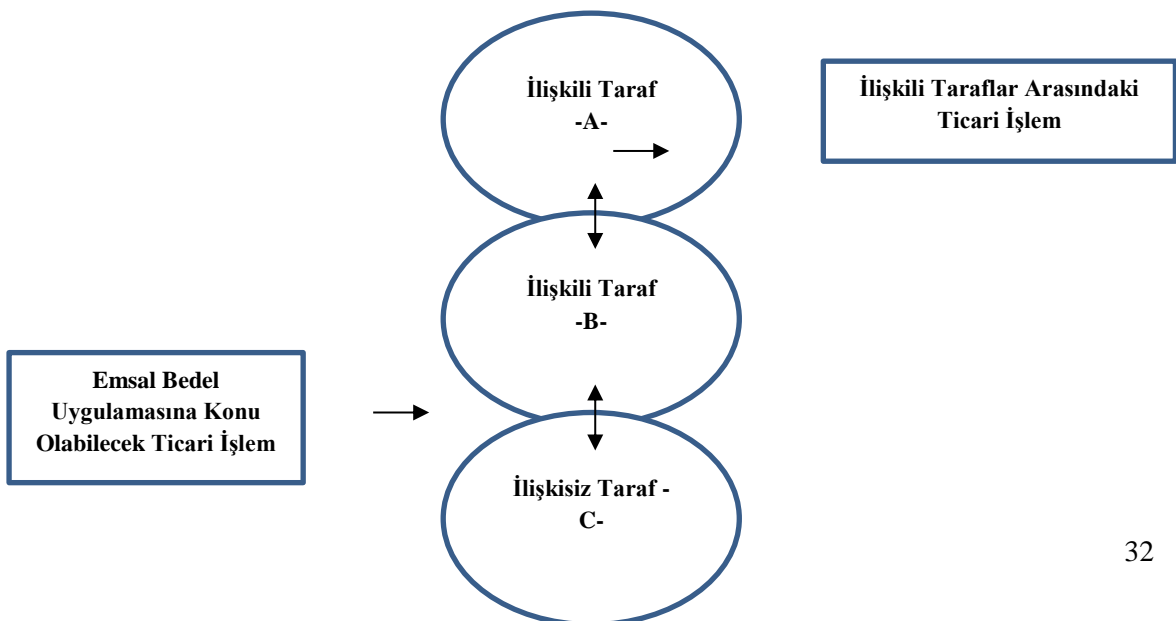
1.4.2.2.1. İç Emsal Kavramı

Emsallere uygun bedel veya fiyata erişmek amacıyla ilk olarak iç emsal kullanılacak, bu sayede kullanılacak olan bedel veya fiyatın tespit edilememesi ya da güvenilir olmaması durumunda dış emsal karşılaştırmada temel kabul edilecektir (Elele, 2008:59).

İç emsal, mükellefin ilişkisiz bireylerle gerçekleştirdiği işlemlerde kullandığı bedel ya da fiyatı anlatmaktadır.

İç emsal kavramı aşağıda belirtilen diyagram yardımıyla açıklanacaktır. Bu diyagramda 3 farklı şirket bulunmaktadır. Bu şirketlerden A ile B ilişkili firma, C ise ilişkisiz firmadır.

Şekil 4a: İç Emsal



Kaynak: Sever, D.; 2010, Transfer Fiyatlandırması ve Türkiye’de Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara s.36

Diyagramda A ve B işletmeleri arasında bir önceki bölümde tanımlandığı şekilde ticari bir ilişki vardır. B işletmesi A işletmesinden ticari mal alımında bulunmuştur. Benzer nitelikteki (karşılaştırılabilir) bir malı B işletmesi ilişkisiz C işletmesinden almıştır. C işletmesinin B işletmesine gerçekleştirmiş olduğu ticari mal satışına ilişkin fiyat, A işletmesi ile B işletmesi arasındaki ticari ilişki için emsal bedel teşkil edebilecektir. Belirtilen bu durumda, B işletmesinin kendi muhasebe kayıtlarından benzer nitelikteki mal alımlarına ilişkin bedellere ulaşmak mümkün olduğundan C işletmesinin B işletmesine gerçekleştirmiş olduğu satış işlemine ilişkin fiyat, iç emsal bedeli olarak kullanılabilir.

Benzer şekilde, B işletmesinden A ve C işletmesine yapılan benzer nitelikteki mal veya hizmet satışlarına ilişkin olarak da ilişkisiz C işletmesine yapılan satış iç emsal bedeli olarak değerlendirilebilecek ve A işletmesine yapılan satış fiyatının belirlenmesinde emsal olarak alınabilecektir.

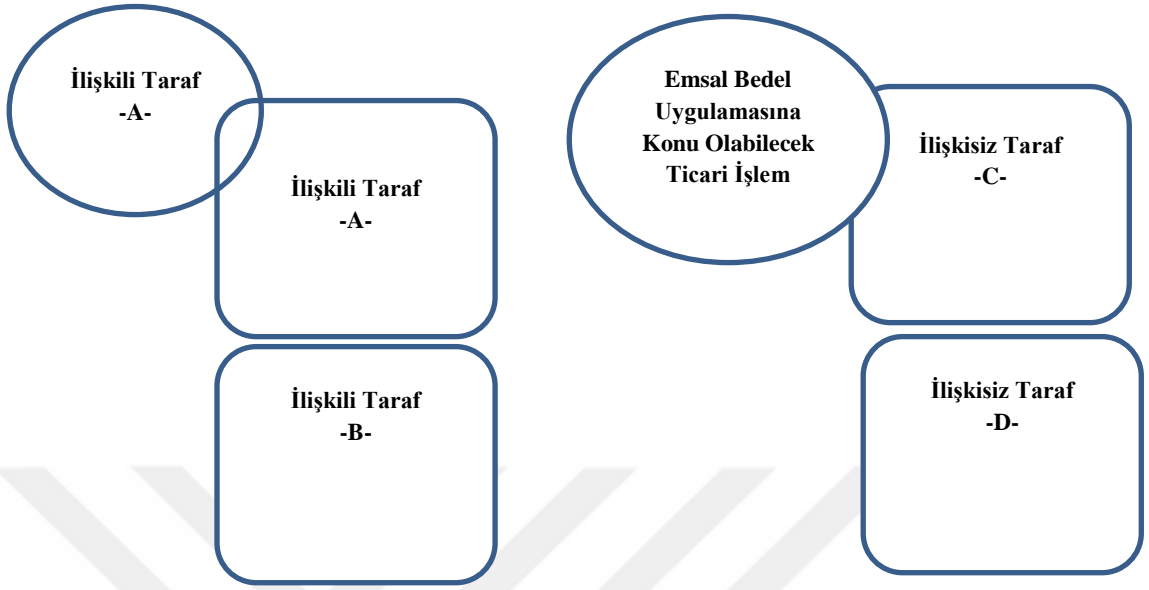
Emsal bedel bulunmaya çalışılan işleme ilişkin olarak işletmenin ilişkisiz işletmelerle herhangi bir ticari ilişkisi bulunmadığı durumlarda dış emsal bedel araştırmasının yapılması gerekmektedir.

1.4.2.2.2. Dış Emsal Kavramı

Bir kurum, alım veya satım aşamasında sadece ilişkili kişisi ile işlem yapıyorsa veya ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemler, kıyaslama yapılmayacak kadar küçük veya istisnai işlemlerse, bu durumda, emsal kurumların ilişkisiz kişilerle yaptıkları işlemlerin emsal olarak alınması dış emsaldir (Kolotoğlu, 2014:10).

Dış emsal kavramı aşağıdaki diyagram yardımıyla açıklanacaktır. Bu diyagramda 4 farklı şirket bulunmaktadır. Bu şirketlerden A ile B ilişkili ve aralarında ticari işlem gerçekleşen şirketlerdir, C ile D ise hem birbirleri hem de A ve B ile ilişkisiz şirketler olup aralarında A ile B arasındakine benzer nitelikte bir ticari işlem söz konusudur.

Şekil 4b: Dış Emsal



Kaynak: Sever, D.; 2010, Transfer Fiyatlandırması ve Türkiye’de Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara s.38

İlişkili A ve B işletmeleri arasındaki ticari işleme ilişkin iç emsal, A ve B işletmelerinde bulunmamaktadır. Bu nedenle karşılaştırılabilir nitelikte benzer ticari işleme ilişkin olarak aralarında ilişki bulunmayan C ve D işletmeleri arasındaki işlem fiyatı, A ve B işletmesi arasındaki işleme ilişkin dış emsal bedelini temsil edecektir.

Güvenilir ve yeterli bir iç emsal tespit edilebildiği takdirde iç emsal uygulamasına başvurulacak; bunun tam tersi bir durum söz konusu olduğunda ise dış emsal araştırılacaktır.

İç emsaller ile dış emsallerden hangisine öncelik verileceği akla gelebilir. Gerçeğe daha yakın görülmesi nedeniyle karşılaştırmada önceliğin iç emsallere verilmesi doğru olur. Eğer iç emsallerin bulunmaması veya emsalleri yansıtmaktan uzak olması durumunda karşılaştırmada dış emsaller esas alınır. Unutmamak gerekir ki iç emsaller ve dış emsaller birbirinin mutlaka karşıt seçeneğini oluşturmaz. Yani bu emsallerden yalnızca birinin uygulanması anlamına gelmez. En doğru ve güvenilir şekilde emsal bedel ve fiyatları tespit etmek asıl olduğundan gerek iç gerek dış emsallerin birlikte kullanılması her zaman mümkün görülmektedir.

1.4.2.2.3. Gizli Emsal Kavramı

İdare'nin kendi yetki ve imkânlarına göre tespit edilen emsaller "gizli emsal" olarak kabul edilmektedir. Bu itibarla gizli emsal dış emsalin uygulanması sonucu ortaya çıkan bir kavramdır.

İnceleme elamanları, transfer fiyatlandırmasına yönelik yaptıkları incelemelerde, iç emsalin oluşmaması durumunda, dış emsal tespit etmek yoluna gitmektedirler. Dış emsali tespit ederken ilk yapılması gereken, mükellef kurum ile aynı sektörde faaliyet gösteren aynı büyüklüğe sahip bir veya birden fazla emsal kurum seçilmesidir.

Bu işlem yapıldıktan sonra, emsal olarak seçilen kurum veya kurumların ilişkisiz kişiler ile yaptıkları işlemler, transfer fiyatlandırması yönünden incelenen kurumun işlemleri ile karşılaştırılmaktadır. Gizli emsal kavramı bu aşamada ortaya çıkmaktadır (Kolotoğlu, 2014:10).

Vergi idarelerinin vergi denetimlerinde veya beyan usulü gereği diğer vergi mükelleflerinden tedarik ederek kullandığı, fakat transfer fiyatlandırması denetimine ve dolayısıyla işlemleri emsal karşılaştırmasına konu olan vergi mükellefine açık olmayan gizli emsallerin, incelenen mükellefe açıklanmamasının altında yatan neden "vergi mahremiyetidir." Vergi denetim sürecinde denetim elemanları üçüncü kişilerden temin ettikleri fakat incelemeye alınan mükellefe açıklamadıkları gizli emsalleri tarhiyat işleminin dayanağı olarak kullanmaktadır. Gizli emsalin kullanılması demek incelemedeki mükellefin emsal alınan mükellefin kim olduğunu, fiyatı hangi koşullarda tespit ettiğini, pazara giriş için iskonto uygulayıp uygulamadığını ve daha yanıtlanması gereken birçok sorunun yanıtını da bilmemesi demektir (Yaltı, 2009:7-10).

Yukarıdaki açıklamalar ışığında firmaların iyi niyetli çabalarla ulaştıkları emsallerin vergi idaresi tarafından erişilebilen emsallere göre yetersiz kalabildiği anlaşılmaktadır. Buna göre Vergi idaresi bu şekilde tedarik ettiği gizli emsalleri kullanarak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç tarhiyatı yapmamalıdır. Ancak Türk vergi mevzuatında vergi idaresinin tedarik ettiği gizli emsale göre tarhiyat yapmasını engelleyen açık bir düzenleme yoktur. Öte yandan böyle bir uygulamanın Anayasa'nın 73/3 maddesinde düzenlenen vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı olacağı ve aynı zamanda 213 sayılı VUK'nun 5. maddesinde düzenlenen vergi mahremiyetinin ihlâli anlamına geleceği açıktır.

OECD Rehberi, vergi idarelerinin transfer fiyatlandırması tarhiyatları yaparken gizli emsalleri kullanmalarını tavsiye etmemektedir. Bunun altında yatan neden, gizli bilgilere dayanarak önceden mükellefe beyan edilmeyen bilginin kullanılarak tarhiyat yapılmasının mükellef hukukunu zedelediğidir. Bununla birlikte OECD rehberine göre gizli emsalin kullanımı ancak ve ancak gizli emsale ilişkin bilgilerin mükellef ile paylaşılması ve mükellefin kendisini savunma konusunda eşit fırsata sahip olması şartıyla mümkün olabilmelidir.

Gizli Emsal araştırmasında firmalarla vergi idaresi eşit imkâna sahip değildir. Vergi idaresinin diğer firmaların mali tablolarına ulaşması mümkündür. Ancak bu bilgiler firmalar için kolayca erişilebilir değildir.

Görüldüğü üzere gizli emsal konusunda hem idare hem de mükellef haklıdır. Ancak, idarenin tek taraflı olarak topladığı bilgilerin her hangi bir detay verilmeden incelemeye tabi tutulan mükellef aleyhine tarhiyata sebep vermesi adil yargılama ilkesine ve mükellef hukukuna aykırıdır.

Ülkeler arasında yapılan muhasebe ve raporlama standartlarında oluşan farklılıklar emsal bedel tespitinde önemli farklar ortaya çıkarmakta ve gerçek fiyata ulaşmak amacıyla yabancı ülkelere bilgi temini çeşitli güçlükleri bünyesinde taşımaktadır.

Bununla birlikte emsal bedel tespiti amacı ile uluslararası veri tabanlarına başvuruda bulunulması bu veri tabanlarının ücretli olması sebebiyle işletmeler bakımından maliyetli görülerek karşılanması güç olabilmektedir (Taşkın, 2012:204-205).

1.4.2.3. Türk Vergi Mevzuatında Emsallere Uygunluk İlkesi ve Karşılaştırılabilirlik Analizi

Türk Vergi sistemine bakıldığında zaman, transfer fiyatlandırması uygulaması birincil mevzuatta iki ayrı kanunda düzenlenmiştir. Bunlar Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu'dur. Fakat transfer fiyatlandırması konusu esas olarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda kendine yer bulmuştur. Emsallere Uygunluk İlkesinin tanımını Kurumlar Vergisi Kanunu 13. maddesinin 3. fıkrasında yapmıştır.

OECD'nin "Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi" esas alınarak yapılan bu tanım, "emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım veya satımında uygulanan fiyat ya da bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat ya da bedele uygun olmasını ifade eder" şeklindedir. Madde gerekçesinde, emsallere uygun fiyat ya da bedelin,

ilişkili kişi tanımı kapsamında, ilişkisi bulunmayan taraflar arasında piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutarı ifade edeceği belirtilmiştir. Emsal Bedel İlkesi ışığında oluşan fiyat, işlem anında hiç bir etki olmaksızın tarafsız olarak belirlenen bir tutar olacaktır.

Aralarında ilişki bulunmayan gerçek kişi veya kurumlar arasındaki işlemlerde fiyat, piyasa koşullarına göre belirlendiğinden, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde de aynı koşullar geçerli olmalıdır. Dolayısıyla, taraflar arasındaki ilişkinin mal veya hizmet fiyatlandırmasına herhangi bir etkisi bulunmamalıdır (1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, 2007).

İlişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulanan fiyat veya bedelin piyasa fiyatını yansıtmaması durumunda, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanan bu fiyat veya bedelin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edildiği kabul edilecektir (1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, 2007).

Emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için öncelikle iç emsal kullanılacak, bu şekilde kullanılacak fiyat veya bedelin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde dış emsal karşılaştırmada esas alınacaktır (1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, 2007).

Bu ilkenin uygulanabilmesi, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerle ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerin karşılaştırılabilir olmasına dayanmaktadır.

Emsallere uygunluk ilkesinin işlemlere uygulanabilmesi için işlemlerin bazı koşulları taşınması gerekmektedir. Bu koşullardan en önemlisi karşılaştırılabilirlik analizidir.

Karşılaştırılabilir emsalde, emsal alınan fiyat ile ilgili işlemin gerçekleştiği koşulların, işleme taraf olanların konumunun, vadenin, piyasanın, miktarın, teslim ve ödeme şeklinin, kalite ve özelliklerinin, fiyatın tespit edilmesinde benzer olması beklenir (Yaltı, 2009:16).

Karşılaştırılabilirlik analizinin özünü, ilişkili kişi veya kurumlarla yapılan mal veya hizmet alım-satım işlemleri ile ilişkisiz kişi veya kurumlarla yapılan mal veya hizmet alım-satım işlemlerinin birbirine yakın nitelikte olması oluşturmaktadır.

1 Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği'nde karşılaştırılabilirlik analizinde ilişkili şirketler (kişiler) arasındaki işlemler kontrollü işlem, ilişkisiz şirketler (kişiler) arasındaki işlemler ise kontrolsüz işlem olarak adlandırılmıştır.

Bu tanım üzerinden hareket ile karşılaştırılabilir olma kavramı, “Kontrol altındaki işlemlerle kontrol dışındaki işlemler arasında maddi farklılık olmaması, böyle bir farklılık olsa bile bunların gerekli düzeltmelerle telafi edilmesinin mümkün olması durumu” olarak açıklamıştır (Ağar, 2011:57).

Karşılaştırılabilirlik analizi iki aşamada gerçekleşir. İlk olarak ilişkisiz firmalar arasındaki karşılaştırılabilir nitelikte bir emsali ticari işlem tespit edilir, daha sonra da inceleme konusu ilişkili firmalar arasındaki işlem, bu emsali ticari işleme göre değerlendirilir (Işık, 2005:90-91).

Türk Vergi Mevzuatı’nda transfer fiyatlandırmasında karşılaştırılabilirlik analizinde öne çıkan unsurları aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.

1.4.2.3.1. Mal veya Hizmetin Nitelikleri

Mal ve hizmetlerin nitelikleri, bunların fiyatlarının belirlenmesinde önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu niteliklerin belirlenmesi mal ve hizmetlerin karşılaştırılabilir olup olmadığının tespitinde aşağıdaki özellikler önem taşımaktadır: (1 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, 2007).

- Mal ve hizmetlerin, alım ya da satımında malların fiziksel özellikleri, kalite güvenilirliği, arz miktarı ve bulunabilirlik gibi özellikler,
- Hizmetlerde hizmetin yapısı ve büyüklüğü gibi özellikler,
- Gayri maddi varlıklarda ise işlemin biçimi (satış, lisans gibi), malın

tipi (patent, marka, know-how gibi), garanti süresi ve kapsamı, malın kullanımından sağlanan faydalar gibi özellikler önem taşımaktadır (Köse ve Fertahoğlu:40).

Örneğin; Bilinen bir marka ile üretim yapan bir kuruluşun fiyatı ile aynı pazarda benzer özelliklere sahip bir ürünü üreten kuruluşun fiyatı “marka” özelliği dikkate alınmadan karşılaştırıldığında, emsallere uygun fiyata ulaşmak mümkün olmayacaktır (WEB_2, 2008).

1.4.2.3.2. İşlev Analizi

İşlev analizi ilişkili taraflar arasında gerçekleştirilen işlevlerin analizi olup, üstlendikleri yükümlülükleri hangi şartlar altında ve hangi riskleri göze alarak gerçekleştireceklerinden hareketle emsal fiyatın belirlenmesini gerektirmektedir.

1 seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım hakkındaki tebliğde “Kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde

tasarım, üretim, montaj, araştırma ve geliştirme, hizmet, satın alma, dağıtım, pazarlama, reklam, nakliye, finansman ve yönetim gibi işlevler kullanılabilir” 1 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, 2007).

1 Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği’nde üzerinde durulan bir diğer nokta ise risklerdir. İlişkili kişiler arasındaki işlemlerde riskler söz konusu ise ve bu riskler işlemi etkiliyorsa risklerin de analiz yapılırken dikkate alınması gereği ortaya çıkar. Aksi takdirde işlev analizi tam anlamıyla gerçekleştirilemez. Taraflar arasındaki işlemlerde önemli boyutta pazar riski, finansal riskler, araştırma geliştirme yatırımlarındaki başarısızlık riski, yatırımlarda kullanılan malzeme, tesis ve fabrikalarla bağlantılı zarar riski ve kredi riski gibi riskler söz konusu ise ve bu riskler düzeltilemiyorsa karşılaştırılabilirlik analizi yapılamaz. (1 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, 2007).

1.4.2.3.3. Ekonomik Koşullar

Karşılaştırılabilirlik analizinde ekonomik koşulların tespiti de önem taşımaktadır. Mal ve hizmetlerin niteliklerinin aynı olduğu; piyasaların farklı ekonomik koşullara sahip olduğu durumda karşılaştırılabilirlik analizi yapmak mümkün olmayacaktır.

Karşılaştırma yapabilmek için mal ve hizmetlerin bulunduğu piyasaların koşullarının aynı olması ve fiyat üzerinde etkili olan farklılıkların düzeltimlerle ortadan kaldırılabilmesi gerekmektedir.

1 Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği’nde karşılaştırmayı sağlayacak olan ekonomik koşullar arasında, coğrafi konum, pazar hacmi, pazardaki rekabetin boyutu, alıcı ve satıcının pozisyonları, mal ve hizmetlerin benzerliğinin bulunabilirliği, bölgeler itibarıyla mal ve hizmet arz veya talep düzeyi, piyasada devlet tarafından yapılan düzenlemeler, ürün maliyetleri, ulaşım masrafları, perakendeci veya toptancı olma koşulları, işlem tarihi ve zamanı sıralanmıştır.

Örneğin; Türkiye’de tam mükellef olan (A) Kurumu tarafından, (B) ülkesindeki ilişkili kuruma rekabet nedeniyle 100,00 TL’ye satılan bir ürün, Türkiye’deki ilişkisiz kuruma 150,00 TL’ye satılıyor ise, pazarın içinde bulunduğu şartların fiyat üzerindeki önemli etkisinin düzeltimi gerekmektedir. Aksi halde, yapılan işlemler karşılaştırılabilir nitelikte olmayacaktır. (B) ülkesinde söz konusu ürünün piyasa fiyatının 110,00 TL olması ve (B) ülkesindeki ilişkili kurum kârının $((110-100)=10)$ diğer kriterler göz

önüne alındığında makul görülmesi durumunda, bu olay için örtülü kazanç iddiasında bulunulamayacaktır. Çünkü arada $(150,00-100,00)=50,00$ TL'lik büyük bir farklılık olmasına rağmen, bu farklılığın tamamı satış yapılan piyasadaki ekonomik koşullarca açıklanabilmektedir; (A) şirketinin (B) ülkesine daha yüksek fiyattan satış yapması ekonomik olarak mümkün değildir. Ancak aradaki fiyat farkı, piyasa koşullarını aşan tutarda (satış fiyatının 70,00 TL olması vb.) olsaydı, açıklanamayan kısım için örtülü kazanç iddiasında bulunulabilirdi (1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, 2007).

1.4.2.3.4. İş Stratejileri

1 Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği'nde ilişkili kişilerle ilişkisiz kişiler arasında yapılan işlemlerin birbiri ile karşılaştırılabilir nitelikte olup olmadığını tespit ederken göz önünde bulundurulması gereken iş stratejilerinin, pazar payının artırılması veya korunması, portföy çeşitlendirmesi, yenilenme veya yeni ürün geliştirme, riskten kaçınma ve işin gündelik akışı ile ilgili faktörler olduğu belirtilmiştir. İşletmelere ait sektör raporları, işletmenin sektördeki konumu, ürün yelpazesi, dergi veya gazetelerdeki haberler, internet ortamındaki bilgiler, yöneticilerin açıklamaları, işletmelerin yıllık raporları vb. gibi bilgilerden iş stratejileri tespit edilebilir (Yazar, 2009:61-62).

Mükellef pazar payını arttırmak için “Piyasaya Nüfuz Edici” pazarlama stratejisi benimsediyse, pazara tek ve düşük fiyatla derinliğine girmeyi amaçlar. Penetrasyon stratejisi de denen bu uygulamada düşük fiyatların hemen emsallere aykırılığı şeklinde yorumlanmaması gerekmektedir (Baybars, 1999:475).

Örnek 1: İki dağıtıcı şirket, aynı marka altında aynı piyasada aynı ürünü satmaktadır. Dağıtıcı (A) firması sattığı mal için bir yıl garanti verirken, (B) firması herhangi bir garanti vermemektedir. Bununla birlikte dağıtıcı (A) firması, fiyatlandırma stratejisinin bir parçası olarak garanti hizmetinin maliyetini satış fiyatına dahil etmemekte ancak söz konusu malı daha yüksek bir fiyattan satmaktadır. Dolayısıyla, dağıtıcı (A) firması kayıtlarına göre satılan mal maliyetini daha düşük tespit etmiş olduğundan ve söz konusu malı daha yüksek bir fiyattan sattığından (B) firmasına göre brüt kâr marjı daha yüksek olmaktadır. (A) ve (B) firmalarının brüt kâr marjları, söz konusu farklılığı

dikkate alan bir düzeltme yapılmadığı sürece karşılaştırılabilir nitelikte bulunmamaktadır (1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, 2007).

Örnek 2: Türkiye'de faaliyette bulunan dar mükellef (B) Kurumu, Finlandiya'da bulunan ilişkili (C) Kurumundan cep telefonu ithal etmekte ve söz konusu ürünleri Türkiye'de bulunan bayilere satmaktadır. Her bir cep telefonunun Finlandiya'daki ilişkili kişiden alış fiyatı 550 TL'dir. Ancak yapılan tespitler sonucu aynı marka ve model cep telefonunun ilişkisiz kişiler tarafından 300 TL'ye ithal edildiği anlaşılmıştır. Dolayısıyla, karşılaştırılabilirlik analizi sonucu gerekli düzeltimlerin yapılması şartıyla, ilişkili kişiler arasındaki işlemde emsallere uygun fiyatın tespit edilmesi gerekmektedir (1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, 2007).

1.4.3. Transfer Fiyatlandırılmasında Belgelendirme ve İbraz

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında en önemli yeniliklerden birisi de emsaline uygun fiyatın tespiti ile ilgili ispat mükellefiyetinin tamamen mükellefe bırakılması ve bu nedenle, emsaline uygun fiyat tespiti ile ilgili bilgi, belge ve hesaplamaların defter kayıtlarına esas belge derecesinde saklanması zorunluluğunun getirilmesidir.

Bir şirketin ilişkili kişi ile arasındaki işlemlerdeki belgelendirmeyi hazırlamasındaki temel amacı ise transfer fiyatlandırmasının emsallere uygunluk ilkesine aykırı olmadığını vergi idaresine karşı ispatlamaktır.

Belgelendirmeye ilişkin belge ve bilgiler, işlemleri gereği kadar açıklıyorsa, transfer fiyatlandırması emsallere uygun kabul edilecektir; ancak, yeterli bir belgelendirmeden söz edilemiyorsa şirketin ilişkili kişi işlemleri için kullandığı transfer fiyatlandırması yönteminin işlemin doğasına en uygun yöntem olduğunu savunması epey zorlaşacaktır ve mükellefin matrah düzeltmesinin yanında ciddi vergi cezaları ile karşılaşması olasılık dahilinde olacaktır.(Biçer, 2009:374).

Son yapılan 6728 sayılı kanununun 59 uncu maddesiyle eklenen fıkra ile Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyayı cezası (Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet

verilmesi hali hariç) %50 indirimli olarak uygulanır.(6728 Sayılı Kanun, 2016) hükmü getirilmiştir.

Söz konusu uygulama kanun yapma tekniği açısından uygun gözükmese de yükümlülüklerini zamanında getiren mükellefler açısından olumludur.

Bir transfer fiyatlandırması belgelendirme çalışmasının/raporunun can damarı ekonomik analizdir. Ekonomik analiz, inceleme altındaki her ilişkili işlem için özet olarak şu adımların izlenmesi demektir:

- İncelenen ilişkili işlemin mahiyetine en uygun yöntemin seçimi,
- Seçilen yöntemin uygulanması için piyasa fiyatı referansı (emsal) teşkil edecek işlemlerin tespit edilmesi,
- Eğer mümkünse, incelenen ilişkili işlem ile emsal işlemler arasındaki karşılaştırılabilirliği artırıcı düzeltmelerin yapılması,
- İncelenen ilişkili işlemin mali sonuçları ile emsal işlemlerin mali sonuçlarının Karşılaştırılması (WEB_3, 2009).

Belgelendirme yükümlüğünü yerine getirmek isteyen mükelleflerin daha sonra başlarının ağrıması için ilişkili kişiler ile yapılan ticari işlemlere ilişkin fiyatların savunmalarını yöntemli, iktisadi, istatistiksel ve somut belgelere dayalı olarak yapması gerekmektedir.

1.4.3.1. Yıllık Belgelendirme

Transfer fiyatlandırması mevzuatı ile Mali idare, grup şirketler arasındaki ilişkili bir işlemde uygulanan fiyatın aralarında “herhangi bir ilişki olmayan kişilerin tamamen işlemlerinin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu piyasa ya da pazar fiyatı” ile eşdeğer olmasını zorunlu kılmakta ve ilişkili ticarete uygulanan fiyatın bu şekilde “emsallere uygun” olduğunun ispatının mükellefler tarafından yıllık transfer fiyatlandırması belgelendirme raporu aracılığıyla yapılmasını istemektedir.

BKK ile mevzuatımıza getirilen yeni uygulamalardan biri de m. 19’da öngörülen yıllık transfer fiyatlandırması raporu hazırlama yükümlülüğü olmuştur:

MADDE 19 – (1) Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’na kayıtlı mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ve yurt dışı işlemleri ile diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptığı yurt dışı işlemlere ilişkin olarak aşağıda yer alan bilgi ve belgeleri içeren “Yıllık Transfer

Fiyatlandırması Raporu”nu kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlamaları ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare’ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri zorunludur.

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

Söz konusu bilgi ve belgeler aşağıdaki gibidir: (1 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, 2007).

- a) Mükellefin faaliyetlerinin tanımı, organizasyon yapısı (merkez, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özet bilgiler, ilişkili kişilerin tanımı (vergi kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları vb.) ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler,
- b) Üstlenilen işlevleri, sahip olunan riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,
- c) İşlem konusu yıla ilişkin ürün fiyat listeleri,
- ç) İşlem konusu yıla ilişkin üretim maliyetleri,
- d) İşlem konusu yıl içinde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ile fatura, dekont ve benzeri belgeler,
- e) İşlem konusu yıl içinde ilişkili kişilerle yapılan tüm sözleşme örnekleri,
- f) İlişkili kişilere ait özet mali tablolar,
- g) İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikası,
- ğ) İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,
- h) Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi,
- ı) Kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme nedeni ve uygulanmasına ilişkin bilgi ve belgeler (iç ve/veya dış emsaller, karşılaştırılabilirlik analizi),

- i)Emsallere uygun fiyat ya da kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalar ve yapılan varsayımlara ilişkin ayrıntılı bilgiler,
- j)Belli bir emsal fiyat aralığı tespit edilmişse, bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,
- k)Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler.

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

BKK'nın bu hükmüne getirilebilecek temel eleştirilerden biri, m. 19/3'te (aynı şekilde m. 17/2'de) idarenin talep edebileceği bilgi ve belgelerin yabancı dilde yazılmış olmasına zımnen cevaz verir nitelikte yorumlanabilecek lafzıdır. Halbuki, 805 sayılı İktisadi Müesseselerde Mecburi Türkçe Kullanılması Hakkında Kanun 217'un 1. maddesi, Türk tabiiyetindeki her nevi şirket ve müesseselere, Türkiye dahilindeki her nevi muamele, mukavele, muhabere, hesap ve defterlerini Türkçe tutmağa mecburiyeti getirmekte, 2. maddesinde de KVK açısından dar mükellef statüsüne girecek olan, "Ecnebi şirket ve müesseseler için bu mecburiyet Türk müesseseleri ile ve Türkiye tebaasından olan fertler ile haberleşme, işlem ve temaslarına ve Devlet daire ve memurlarından birine ibraz mecburiyetinde buldukları evrak ve defterlerine hasredilmektedir." Kanun'un 4. maddesi de, birinci ve ikinci maddeler hükümleri aleyhine düzenlenen evrak ve belgeler için şirket ve müesseseler lehine dikkate alınmaz." yaptırımını getirmektedir.

Her ne kadar 805 sayılı Kanun modern ticaret hayatının gerekleri ile uyuşmasa da yürürlüktedir. KVK ile Bakanlar Kurulu'na verilen usul düzenleme yapma yetkisi, yürürlükteki kanunlara aykırı kullanılmayacağına göre, kanaatimizce, BKK'nın 19/3. maddesinde mükelleflere, zımnen yabancı dilde de bilgi ve belge hazırlayabilecekleri anlamında yorumlanmaya müsait bir ifade kullanması hatalı ve yabancı dilde hazırlanabilecek belgelerin hukuki mahiyetini belirtmemesi eksik olarak nitelendirilebilir.

Transfer Fiyatlandırması Raporlarının talep edilmesi halinde ibraz edilecek olması uygulamada bazı öngörülme sonuçlar doğurmaktadır. Anılan raporların zamanında düzenlenip düzenlenmediğine ilişkin kontrol tam olarak yapılmamakta, yükümlüler çeşitli sebeplerle bu raporlarda değişiklik yapma ihtiyacı duyabilmekte ve idare

tarafından farkına varılmaksızın değişiklik yapabilmekte ve bu durum vergi kaybı riskine sebep olmaktadır (Usta, 2013:139).

1.4.3.2. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Belgelendirme

Peşin fiyatlandırma anlaşması; ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlere dair transfer fiyatının belirlenmesinde belli bir süre zarfı içinde uygulanacak yöntemin mükellef ile Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından mutabakata varılarak tespit edilmesi anlamına gelmektedir.

Gerçekleştirilen bu anlaşmaların asıl amaçları, mükelleflerin ilişkili kişilerle gerçekleştirecekleri mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulayacakları transfer fiyatlandırmasına dair karşılaşılabilecek olası vergi anlaşmazlıklarını engellemektir.

Anlaşmada yer alan tarafların sayısına göre PFA tek taraflı, iki taraflı veya çok taraflı anlaşmalar olarak çeşitlilik göstermektedir. Tek taraflı PFA mükellef ile vergi idaresi arasında yapılmaktadır. Diğer ilgili ülke vergi idaresinin katılımı olmaksızın yapılan bu tür anlaşmalar çifte vergilendirme riskine kesin bir çözüm getirmediğinden, bazı ülkeler mevzuatlarında tek taraflı PFA uygulamasına izin vermemektedir. Kaldı ki, OECD Rehberinde de mümkün olan her durumda iki veya çok taraflı anlaşmalar yapılması tavsiye edilmektedir. İki taraflı PFA, ilgili vergi anlaşması uyarınca iki ayrı ülkede bulunan vergi idarelerinin yetkili makamları arasında, çok taraflı PFA anlaşmaları ise ikiden fazla ülkede faaliyet gösteren mükellefler ile bu ülkelerin vergi idareleri arasında yapılmaktadır (Ünel, 2010:147).

Peşin fiyatlandırma anlaşması süreci, mükellefin yazılı olarak başvuruda bulunması ile başlar, mükellef bahsi geçen başvuruya istenilen belge ve bilgiyi İdare'ye götürmek zorundadır (Yıldırım, Balcı ve Kiraz, 2008:72).

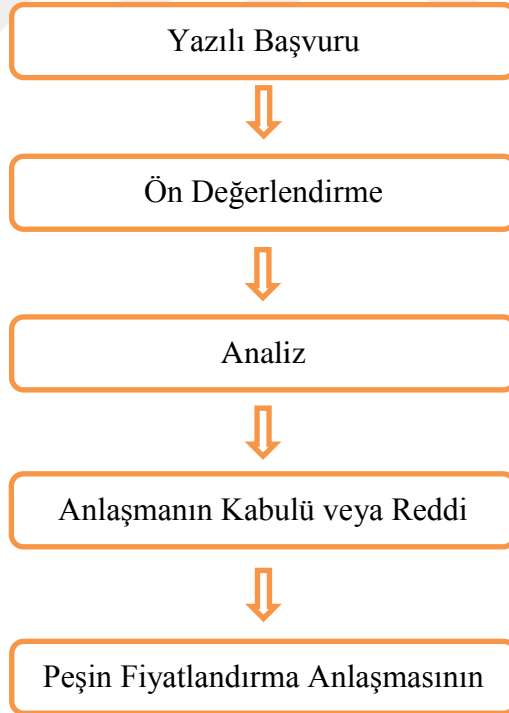
İdare ile PFA imzalayan mükelleflerin, anlaşma kapsamındaki işlemlerine ilişkin olarak “Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu” hazırlamalarına gerek bulunmamaktadır. Öte yandan, ilişkili kişilerle gerçekleştirilen ve anlaşma kapsamında olmayan işlemler için Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu'nun hazırlanması gerekmektedir.

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Yıllık Rapor, İdare'nin mükellef ile yapmış olduğu anlaşmanın şartlarının geçerliliğini sürdürüp sürdürmediğini veya mükellefin

anlaşma koşullarına uyum gösterip göstermediğini tespit etmek 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 verilecektir. Örneğin, mükellef ile İdare arasında 10.06.2011 tarihinde 3 yıl süreli PFA imzalanmış ise, söz konusu anlaşmaya ilişkin ilk yıllık rapor 2012 yılının, takip eden yıllar için ise 2013 ve 2014 yıllarının Nisan ayının birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar bir yazı ekinde İdare'ye verilecektir. Ayrıca, 2014 yılı içinde kalan 6 aylık süre için verilmesi gereken yıllık raporun ise 2015 yılının Nisan ayının birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar bir yazı ekinde İdare'ye verilmesi gerekmektedir. Peşin fiyatlandırma anlaşmalarında izlenecek süreç aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 2. Peşin Fiyatlandırma Süreci



Başvuru

Sunulan bilgi ve belgelerin uygunluğunun denetimi

Ek bilgi gerekliliğinin tespiti

Mükellef ile görüşmeler (karşılıklı işbirliği)

Ön Değerlendirme

Gerekli tüm verilerin tamamlanması

Karşılaştırılabilir işlemler,

Kullanılan varlıklar,

Analiz

Gerçekleştirilen fonksiyonlar,

Üstlenilen risklere dayalı ayrıntılı analiz,

Düzeltilmeler uygulanabilecek yöntemler ile anlaşma şart ve koşulların değerlendirilmesi

Kabul / Ret

Aynen kabul Gerekli değişikliklerin yapılması koşuluyla kabul

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının İmzalanması

Başvurunun idarece kabul edilmesi durumunda mükellef ile idare arasında peşin fiyatlandırma anlaşması imzalanır.

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Avantajları:

Mükellefler, içinde buldukları şartları değerlendirerek peşin fiyatlandırma anlaşmasının kendilerine sağlayacağı faydaya göre vergi idaresi ile anlaşma yapıp yapmama konusunda karar vermektedirler. Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının sağladığı başlıca avantajlar şöyledir:(WEB_4, 2012).

- Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, mükelleflere geleceğe dönük vergi yükümlülüklerinin hesaplanmasında kesinlik sağlamak ve vergi planlamasını kolaylaştırmaktadır. Yapılan anlaşmalar ile belli bir süre için uygulanacak yöntemler kesinlik taşıyacaktır ve böylece mükellefler herhangi bir eleştiri, ceza riski olmadan plan yapılabilecek ve ileriye daha kolay görebileceklerdir,

- Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, gerek mükellefe gerekse vergi idarelerine transfer fiyatlaması incelemesi açısından zaman ve kaynak tasarrufu sağlarlar,

- Yapılan anlaşmalar sayesinde, vergi idareleri ile mükellefler arasında bir işbirliği sağlanmış olur, Vergi idareleri anlaşmaya girdikleri mükellefler hakkında daha fazla bilgiye sahip olurlar,

- Anlaşma yapıldığı zaman, mükellefler anlaşma şartlarına uyduğu sürece vergi idarelerine sadece yıllık raporlama yaparak anlaşılan yöntemin doğru bir şekilde uygulandığını teyit ederler. Böylece mükellefler inceleme risklerini azaltırlar ve ileride doğabilecek cezai yaptırımlardan kaçınmış olurlar.

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Dezavantajları

-Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının avantajları yanında dezavantajları da bulunmaktadır. Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının dezavantajları şu şekilde sıralanabilir (Gümüş, 2007:142).

- Tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları, vergi idareleri ve vergi mükellefleri için önemli problemlere neden olabilmektedir. Tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarının kullanımı ilgili vergi mükellefi için belirlilik düzeyinin artmasına ve çok uluslu şirketler grubu için ekonomik veya hukuki çifte vergilendirmenin azalmasına yol açmayabilir. Vergi mükellefi ile bir devlet arasında yapılan tek taraflı peşin fiyatlandırma sözleşmesi, peşin fiyatlandırma anlaşmalarını yapan ülke ve anlaşma konusu hususla ilgili diğer ülkeler arasındaki vergilendirilebilir gelirin dağılımını etkileyecektir. Diğer vergi idareleri, peşin fiyatlandırma anlaşmalarının sonuçlarını kendileri açısından benimsedikleri durumlarda, problemler ortaya çıkar. Diğer ülkeler, peşin fiyatlandırma anlaşmasındaki hususları kabul etmediği ve kendisi ilave bir tarhiyat yaptığı durumda, çifte vergilendirme riski ortaya çıkacaktır.

- Vergi idarelerinin kendilerine, peşin fiyatlandırma anlaşmaları süresince sunulan ticari sırları ve diğer hassas bilgi ve belgelerin gizliliğinin temin edip edemeyecekleri, vergi mükellefi açısından bir dezavantaj teşkil etmektedir.

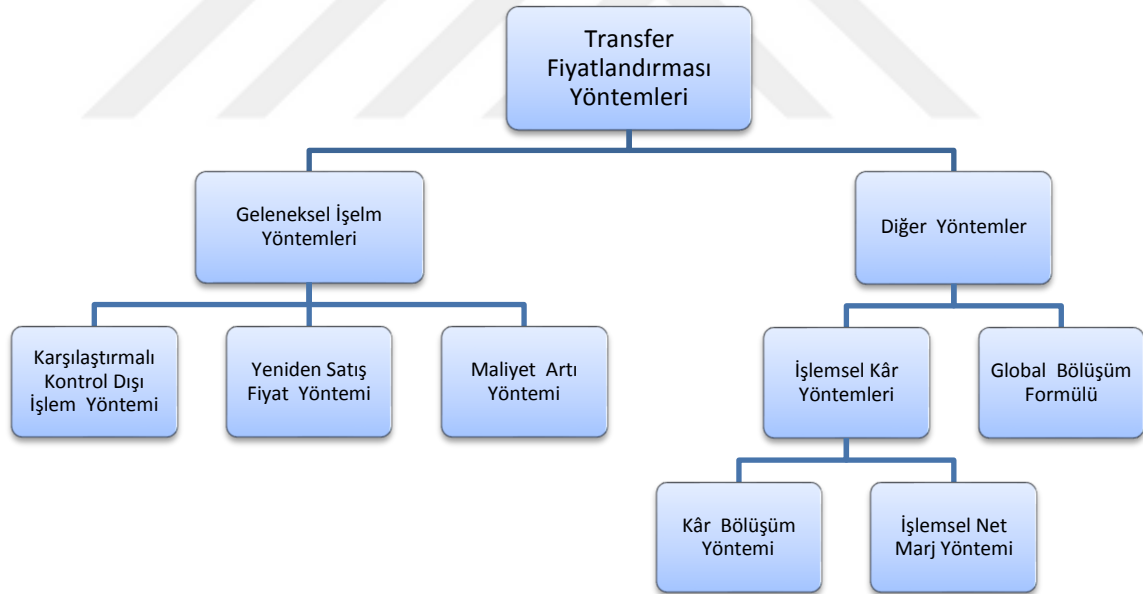
- Peşin fiyatlandırma sözleşmeleri taraflardan birinin devlet olmasından dolayı zaman almaktadır. Devlet sektörünün genel olarak yavaş işlemesi ve zaten karmaşık olan konunun hızlı bir şekilde çözümünün zaman almasına sebep olabilmektedir.

- Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, transfer fiyatlandırma sorunlarını çözmeye yönelik diğer mekanizmalara göre daha maliyetlidir.

BÖLÜM 2. TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMASINDA EMSALLERE UYGUN FİYAT YADA BEDELİN BELİRLENMESİ İÇİN KULLANILAN YÖNTEMLER

Transfer fiyatlandırması tanımını irdelediğimizde odak noktasını “fiyatlandırma” oluşturmaktadır. Türkiye’de fiyatlandırmaya esas olacak yöntemler OECD tarafından belirlenen esaslar ve yönergeler göz önünde alınarak ve AB standartlarına uygun bir yöntemler belirlenmiştir (Tuncer, 2012:225).

Şekil 5. OECD Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri



Kaynak: Sever, D.; 2010, Transfer Fiyatlandırması ve Türkiye’de Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara s.42

Türk Vergi Mevzuatında transfer fiyatlandırması yöntemleri; Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesi ve Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile açıklanmıştır. Söz konusu yöntemler; Geleneksel İşlem Yöntemleri adı altında; Karşılaştırılabilir Fiyat

Yöntemi, Maliyet Artı Yöntemi ve Yeniden Satış Fiyat Yöntemidir. Diğer yöntemler adı altında ise Kar Bölüşüm Yöntemi, İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi ve Mükellefçe Belirlenecek Yöntemler olarak sayılmıştır.

2.1. GELENEKSEL İŞLEM YÖNTEMLERİ

Emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespitinde; OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde "geleneksel işlem yöntemleri" olarak öncelikle önerilen üç ayrı yöntem öngörülmüştür. Yani mükellefler emsallere uygun fiyat veya bedelin tespitinde, bu yöntemlerden işlemin niteliğine en uygun olanını seçerek, söz konusu yöntem doğrultusunda fiyat ya da bedeli belirleyeceklerdir (Saraçoğlu ve Kaya, 2006:154).

5520 sayılı KVK'nın 13. maddesinde kurumların ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedellere ulaşmada işlemin mahiyetine en uygun yöntemin kullanılması gerektiği belirtmiştir. Mezkûr maddede "karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemi" uygulanacak yöntemler olarak sayılmıştır.

Mükelleflerin, emsallere uygunluk ilkesi gereği uygulamaya karar verecekleri transfer fiyatlandırması yöntemlerinin seçiminde (Orkunoğlu, 2008:120).

- İlişkili kişilerle gerçekleştirdikleri ticari işlemleri analiz etmeleri,
- İlişkili kişilerle gerçekleştirdikleri işlemlerle karşılaştırılabilecek mahiyette bağımsız kişiler arasında gerçekleştirilen işlemler bulmaları,
- Emsallere uygunluk ilkesi gereği tespit edecekleri yöntem dahilinde fiyatlandırma yapmaları gerekecektir.

2.1.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemleri

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade etmektedir (Saraçoğlu ve Kaya, 2006:154).

Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması karşılaştırılabilirlik analizine dayanmaktadır.

Bu karşılaştırmaların güvenilir sonuçlar vermesi; karşılaştırılan durumlar arasında farklılıklar varsa, bu farklılıkların işlemi somut bir biçimde etkilememesi veya söz konusu farklılıkların etkisini ortadan kaldırmak için uygun düzeltmelerin yapılmasına bağlıdır. Bu çerçevede yapılacak karşılaştırılabilirlik analizinde; karşılaştırılmakta olan mal veya hizmetlerin nitelikleri, ilişkili ve ilişkisiz kişilerin yerine getirdikleri işlevler ve üstlendikleri riskler, işlemlerin gerçekleştiği pazarın yapısı (pazar hacmi, pazarın yeri gibi) ve pazardaki ekonomik koşullar ile kurumların iş stratejileri dikkate alınacaktır (1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, 2007).

Kontrol altındaki işlem, birbirleriyle ilişkili olan kişiler arasındaki işlemleri; kontrol dışı işlem ise birbirleriyle herhangi bir şekilde ilişkisi bulunmayan kişiler arasındaki işlemleri kapsamaktadır.

Kontrollü bir işlem ile kontrol dışı bir işlemin karşılaştırılabilmesi için iki şartın sağlanması gerekir. Bunlar (Aktaş, 2004:100).

- İşlemler arasındaki farklılıklar karşılaştırılabilir nitelikte olmalı ve eğer varsa kuruluşlar arasındaki farklılıklar, fiyatı açık piyasa şartlarında ciddi anlamda etkiler nitelikte olmamalıdır.
- Sonuçları maddi anlamda etkileyen farklılıklar, bir takım makul düzeltmelerle ortadan kaldırılabilir nitelikte olmalıdır. Bu yöntemle özellikle ilgili olabilecek faktörler şunlardır. (Duran, 2008:14)
 - Ürünün kalitesi
 - Sözleşme süreleri (örn., sağlanan garantilerin dönemi ve kapsamı, alımsatım hacmi, kredi süreleri, ulaştırma süreleri)
 - Pazarın seviyesi
 - Coğrafi Pazar
 - İşlem tarihi
 - Satışla ilişkili gayri maddi varlık
 - Döviz kuru riski

5520 Sayılı KVK'da karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, "Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin

birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesi” olarak tanımlanmıştır.

Karşılaştırılabilirlik açısından ilişkili kişilerle yapılan işlemler ile ilişkisiz kişilerle yapılan işlemler arasında bir fark varsa, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hakkındaki Bakanlar Kurulu kararının 3/1-j maddesine göre, işlem düzeltimi, “Kontrol dışı işlemler ile kontrollü işlemlerin karşılaştırılması sırasında anılan işlemler arasında farklılık tespit edilmiş ve bu farklılıkların karşılaştırma konusu unsurlar üzerinde maddi etkide bulunduğu anlaşılmışsa, karşılaştırmanın güvenilir sonuçlar verebilmesi için bu farklılıkların telafi edilmesi için yapılan işlemler”dir.

Çoğu vergi sisteminde karşılaştırılabilir fiyat yöntemi fiyat ile ilişkili kişiler arasındaki farka değer biçildiği ve bunun fiyat üzerindeki etkisinin çok az olduğu durumlarda işlem düzeltimi yapılabilmektedir.(Ağar, 2011:65).

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ile piyasaya dayalı fiyat yöntemi benzer özellikler taşımaktadır. Piyasaya dayalı yöntemde uygulanan firma içindeki ve firma dışındaki fiyatların karşılaştırılması yoluyla işlemlerin emsallere uygun olup olmadığı tespiti karşılaştırılabilir fiyat yönteminde uygulanabilmektedir.

Karşılaştırılabilir fiyat yönteminde emsal tespiti yapılırken gerek OECD gerekse vergi idareleri tarafından iç emsallerin kullanılmasının en güvenilir sonuçları vereceği yönündedir.

1 Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği’ne göre, iç emsal, aynı firmanın benzer şartlar altında ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde firmanın belirlediği fiyat veya ücrettir. Ayrıca, emsal analizi yapılırken iç emsal tespiti yapmak için mal veya hizmetlerin karşılaştırılabilir olup olmadığı da önem taşımaktadır.

Bu çerçevede, ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlerde emsallere uygunluk aranan ilk özellik olacaktır.

Konunun anlaşılabilirliğini açıklamak için tebliğde yer alan bir örnekten burada faydalanılacaktır.

Örnek: Türkiye’de yerleşik (F) Kurumu, Türkiye’de ilişkisiz kuruma satışı dışında ayrıca, Almanya’da bulunan ilişkili kurumu (G) ye de aynı niteliklere sahip bilgisayar satmaktadır. Dolayısıyla, aynı ürün hem Türkiye’deki ilişkisiz kuruma, hem de Almanya’da bulunan ilişkili kurumu (G) ye satılmaktadır. Bu durumda hem satılan

malın nitelikleri hem de uygulanacak ilk yöntem olan kurum içi emsal fiyat geçerli olmaktadır.

Aşağıda belirtilen her bir seçenek için karşılaştırılabilirlik analizi yapılarak gerekli düzeltmeler sonucu belirlenen fiyat, emsallere uygun fiyat olacaktır.

-(F) Kurumunun Almanya'daki ilişkisiz şirketlere de satışı varsa bu satışta uyguladığı fiyatı emsallere uygun fiyat olarak kullanabilecektir.

-(F) Kurumunun Almanya dışında ancak benzer ekonomik koşullara sahip olan başka bir ülkedeki ilişkisiz şirketlere satışında uyguladığı fiyatı emsallere uygun fiyat olarak kullanabilecektir.

-(F) Kurumunun ürettiği aynı niteliğe sahip ürünü üreten ve Almanya'daki ilişkisiz şirketlere satan Türkiye'deki başka bir kurumun fiyatı emsallere uygun fiyat olarak kullanabilecektir.

Yukarıda belirtilen üç seçeneğin de uygulanamaması durumunda, karşılaştırılabilirlik analiziyle ortaya çıkan farklılıkların düzeltilmesi şartıyla iç emsal yani Türkiye'de yerleşik (F) Kurumunun yine Türkiye'de bulunan ilişkisiz kuruma satış fiyatı emsale uygun fiyat olarak kullanabilecektir.

Sonuç olarak, ürünün hem ilişkili hem ilişkisiz kişilere satılması, hem aynı nitelikteki ürünlerin satılması, ayrıca ekonomik koşulları benzer olan ülkelere de satışının olması durumunda karşılaştırılabilir fiyat yöntemi belirlenen işlemler için uygulanabilecektir (1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, 2007).

Örnek: Bir mükellefin içinde bulunduğu çok uluslu şirketler grubunun ilişkili şirketine tonu 80 dolardan 1000 ton, aynı zamanda ilişkili olmayan bir şirkete de tonu 100 dolardan 500 ton x malı sattığını varsayalım. Bu durumda farklı hacimlerde satış yapıldığından transfer fiyatının belirlenmesinde bir düzeltme gidilmesi gerekmektedir. İlgili pazarda benzer ürünler için satış hacmine göre bir iskonto uygulanıp uygulanmadığı araştırılmalıdır. Eğer bir iskonto uygulaması varsa transfer fiyatı bu farklılık göz önünde bulundurularak hesaplanmalıdır. İskonto oranı 15 dolara tekabül ediyorsa, bu örnek için iddia edilebilecek örtülü kazanç tutarı $(100-80=20)$ dolar değil, $(100-80-15=5)$ dolar olacaktır (WEB_5, 2010)

Tablo 3. Karşılaştırılabilir Fiyat Yönteminin Zayıf ve Güçlü Yönleri

Güçlü Yönleri	Zayıf Yönleri
-Tercih üstünlüğüne sahip olma -En güvenilir ve en doğrudan güvenilir yöntem -İşlev ve risk farklılıklarından fazla etkilenmeme -Satılan ürün aynı ise kolayca uygulanabilme	-Emsal bulma zorluğu -Ürün odaklı çalışma -Çeşitli nedenlerle fiyatın kolayca değişmesi -Ürünler arasındaki farklılığın düzeltileme sorunu -Düzeltilmesi gereken unsurların zor çözülmesi -Düzeltilme yapılmadan kullanılmaması

Kaynak: Biçer, (2011:301).

2.1.2. Maliyet Artı Yöntemi

Maliyet artı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, ilgili mal ya da hizmet maliyet bedelinin uygun bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade etmektedir. (1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, 2007).

Buradaki makul brüt kâr oranı, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı brüt kâr oranı olacaktır böyle bir kâr marjı mevcut değilse ya da karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, aynı koşullarda karşılaştırılabilir olmak şartıyla dış emsal de kullanılabilir. (Doğruyol, 2008:62).

Bu yöntem özellikle, birbirleriyle uzun süredir anlaşmalar çerçevesinde alım satım yapan grup içi şirketler arasında satılan hammadde ve yarı mamullerin satış fiyatının belirlenmesi sırasında sıklıkla başvurulan bir yöntemdir.

Maliyete dayalı transfer fiyatlandırması yönteminde transfer fiyatının doğru olarak belirlenebilmesi için gerekli ilk koşul mal ve hizmetleri üretmek için yapılan üretim maliyeti giderlerinin doğru olarak tespit edilmesidir.

Üretim maliyetleri tespit edilirken de gerçek, standart ve marjinal maliyetler dikkate alınmaktadır. Gerçek maliyette, üretim yapan birimin genel giderleri ürünlerin maliyetleri ile ilişkilendirilmektedir. Başka bir deyişle, faaliyet yapıldıktan sonra ortaya çıkan maliyetler dikkate alınmaktadır. Standart maliyetler, bilimsel çalışmalar sonucunda saptanır. Standart maliyetler, belirli koşullar altında üretim maliyetlerinin ne

olması gerektiğini üretim gerçekleşmeden tahminlere dayanarak göstermektedir. Marjinal maliyetler ise, mamul için piyasanın özelliklerinin tam olarak bilinmediği durumda uygulanmaktadır (Erden, 2004:109-110).

Maliyet artı yönteminin uygulanabilmesi için kontrol dışı bir işlemin kontrol altındaki bir işlemle karşılaştırılmasında; karşılaştırılan işlemler arasında taraflarca üstlenilen risk ve gerçekleştirilen işlevlerle birlikte maliyetler arasındaki farklılıklar göz önünde bulundurularak, bir farklılık var ise bu farklılıkların maddi etkilerini ortadan kaldıracak düzeltimlerin yapılabilir olması gerekmektedir. Ayrıca, kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde uygulanan muhasebe yöntemleri arasında farklılıklar varsa tutarlılığı sağlamak için kullanılan bilgilerde uygun düzeltimler yapılmalı ve aynı usul ve esasların kullanımında süreklilik bulunmalıdır. (1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, 2007).

Konunun anlaşılabilirliğini açıklamak için tebliğde yer alan örneklerden burada faydalanılacaktır.

Örnek 1: Türkiye’de tam mükellef (A) Kurumu, Türkiye’de bulunan ilişkisiz (B) Kurumuna ekmek kızartma makinasını % 11 kâr marjı ile satmakta, yine her ikisi de Türkiye’de yerleşik (C) Kurumu ilişkili (D) Kurumuna ürettiği blenderleri % 8 kâr marjı ile satmaktadır. Küçük ev aletleri sektöründe ekmek kızartma makinası ve blender için geçerli olan kâr marjı % 10’dur. Ancak, (A) Kurumunun üretim maliyeti 60 TL/birim iken, (C) Kurumunun üretim maliyeti 50 TL/birimdir. Kâr marjları karşılaştırılan, üretici (A) ve (C) Kurumlarının üretim maliyetleri ve buna bağlı olarak satış fiyatlarının farklı olmasından dolayı her iki ürün için karşılaştırma yapmak mümkün olmayacaktır. Bunun sebebi, (A) Kurumunun üretim sürecinde kullandığı makinaların maliyetleri için 10 yıl üzerinden amortisman ayırırken, (C) Kurumunun ise üretim sürecinde kullandığı makinaların maliyetleri için 5 yıl üzerinden amortisman ayırmakta olmasıdır. Dolayısıyla, (C) Kurumunun ilişkili kurumu (D)’ye uygulayacağı fiyatın tespitinde, maliyetlerin bileşenlerinin incelenmesi ve muhasebeden kaynaklanan farklılığın gerekli düzeltimi sonucu maliyet artı yöntemi uygulanabilecektir. Diğer bir ifadeyle, ilişkili kişiler arasındaki transfer fiyatının tespitinde, amortisman ayırma sürelerinden kaynaklanan maliyet farklılıklarının düzeltilmesi sonucu küçük ev aletleri sektöründe geçerli olan kâr marjı kullanılarak transfer fiyatı tespit edilecektir.

Örnek 2: Türkiye’de tam mükellef olan (A) Kurumu, çanta üretimi yapmaktadır. (A) Kurumu çantaları Romanya’da bulunan iştiraki (B)’ye satmaktadır. Her bir çantanın maliyeti 50 TL olup, çanta üretimine ilişkin olarak yapılan genel yönetim giderleri üretim maliyetleri içinde izlenmektedir. (A) Kurumu söz konusu üretimine ilişkin satışlardan % 5 brüt kâr elde etmiştir. (A) Kurumunun aynı ürünü ilişkisiz kişilere satışı bulunmamaktadır.

Türkiye’deki tam mükellef (C) ve (D)’nin aralarında ilişki bulunmadığı ve çanta üretimi yaparak Fransa’daki ilişkisiz alıcılara sattıkları tespit edilmiştir. Ancak, (C) ve (D) Kurumları genel yönetim giderlerini faaliyet giderleri arasında izlemekte ve söz konusu üretime ilişkin satışlardan % 10 brüt kâr elde etmektedir.

(A) Kurumunda maliyet bazının içerisinde genel yönetim giderleri de yer almakta iken, (C) ve (D) Kurumlarının maliyet bazında genel yönetim giderleri bulunmamaktadır. Bu durumda, ilişkili kişilerle ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin karşılaştırılmasında, maliyetlerin bileşenlerinin farklı olması nedeniyle muhasebeden kaynaklanan farklılıklar düzeltilmelidir. Böylece, (A) Kurumu % 5 brüt kâr oranı yerine dış emsali kullanmak suretiyle % 10 brüt kâr oranını esas alacaktır.

Bu durumda, (A) Kurumunun genel yönetim giderlerinin 5 TL olduğu varsayımı altında, 45 TL (50 TL – 5 TL =) üzerine % 10 brüt kâr oranı ilave edilmek suretiyle iştirak (B)’ye satılan her bir çanta için transfer fiyatı 49,5 TL olarak belirlenecektir.

Tablo 4. Maliyet Artı Yönteminin Zayıf ve Güçlü Yönleri

Güçlü Yönleri	Zayıf Yönleri
-Ürün farklılıkları için daha az düzeltme gerektirir.	-Ciddi miktarda veriye ihtiyaç vardır.
-Ürün farklılıklarına karşı daha az hassastır.	-Emsal şirketlerin maliyet bazlarının tespiti zordur.
-İşlev ve risk farklılıklarına rağmen uygulanabilir.	-Muhasebe işlemlerinde kullanılan yaklaşım tahmini güçtür.
-İşlev risklerin göreceli önemine göre brüt karı tespit etmek mümkündür.	-Bazı maliyetlerin nasıl dağıtılacağı belirsizdir.
-Hesaplaması ve anlaşılması kolaydır.	-İlgili şirketi sürekli kârlı olmam zorundaymış gibi gösterir.

Kaynak: Biçer, (2011:303).

Maliyete dayalı transfer fiyatlandırması yöntemi karşımıza üç şekilde çıkabilir. Bunlar: Biçer, (2011:303).

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

2.1.2.1. Tam Maliyete Dayalı Transfer Fiyatlandırması Yöntemi

Tam maliyet yönteminde mamul maliyetleri, Direkt İlk Madde ve Malzeme, Direkt İşçilik, Değişken Genel Üretim Giderleri ve Sabit Genel Üretim Giderleri olmak üzere, üretim giderlerinin tamamından oluşmaktadır.

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

2.1.2.2. Değişken Maliyete Dayalı Transfer Fiyatlandırması Yöntemi

Maliyetlerin sadece değişken üretim giderlerinden oluştuğu ve sabit giderlerin ise dönem gideri olarak kabul edildiği maliyet yöntemi.

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

Bu yöntemin en önemli avantajı maliyetlerin belirlenmesinde subjektifliği ortadan kaldırmasıdır.

Taşıdığı bu avantaja rağmen üretim bölümü birim değişken maliyeti yanlış hesapladığında çarpıklıklar ortaya çıkabilmektedir. Yüksek hesaplama yapılması durumu da bu çarpıklığın özendirilmesine neden olmaktadır. Bu nedenle de faaliyet

değerlendirmesi yapılırken değişken maliyete dayalı transfer fiyatlandırması yöntemi çok fazla tercih edilmemektedir (Köse ve Ferhatoğlu, 2008:59)

2.1.2.3. Maliyet Artı Kar Payı Yöntem

Maliyet temelli yaklaşımdan bir diğeri de maliyete kâr payı eklenmesi yöntemidir. Bu yöntemde son ürünün değişken maliyetine göre hesaplanan katma değer her bir alt bölüm için bölümsel değişken maliyet oranında bölünerek transfere konu olan mal veya hizmetin değişken maliyetine eklenir.

Bu yöntem, transfer konusu olan mal veya hizmetlerin işletme içinde satılması durumunda elde edilecek kârın, işletmenin alt bölümleri arasında paylaşılmasına imkân sağlar ve marjinal maliyete en yakın sonucu verir (Elitaş ve diğerleri, 2009:37). Bu yöntem maliyete normal kâr payı eklenmesi ve maliyete katma değer eklenmesi yöntemleri olarak iki şekilde karşımıza çıkabilir (Taşkın, 2012:58).

Maliyete kâr payı eklenmesi yöntemin uygulamasında satış fiyatından değişken maliyetlerin çıkarılması ile elde edilecek olan kâr, ara malı alan ve satan bölümler arasında dağıtılır. Bu durumda, satıcı bölümün maliyet temeline göre oluşturacağı transfer fiyatına bir kâr marjı eklenerek “transfer fiyatı” oluşturulur. Maliyet artı kâr payı yönteminde maliyete kâr payı eklenerek veya maliyete katma değer eklenerek transfer fiyatı tespit edilir (Köse ve Ferhatoğlu, 2008:62).

Maliyete kâr payı eklenerek transfer fiyatı belirlendiğinde kâr marjının piyasadaki kâr marjından yüksek olmamasına dikkat etmek gerekmektedir. Çünkü kâr marjı piyasadakinden yüksek olursa firmanın alıcı bölümü ihtiyacı olan ara malını firma içinden değil dışarıdan alacaktır. Bu yöntem daha adil fiyat tespiti sağlamasının yanında işletmenin verimliliğini ve işletmenin alt birimleri arasındaki iş birliğini arttırmaktadır (Elitaş ve diğerleri, 2009:38).

Maliyete katma değer eklenerek transfer fiyatı tespit edildiğinde ise, üretilen son ürünün değişken maliyetine göre hesaplanan katma değer, her bir alt bölüm için bölümsel değişken maliyet oranında dağıtılacak ve transfer edilecek mal veya hizmetin değişken maliyetine eklenecektir. Bunun sonucunda da her bir bölümdeki bir birimlik değişken maliyet tasarrufunun, bölümsel kâra etkisi, her bir bölüm için ayrı ayrı belirlenmiş olacaktır. Bu yöntem, maliyete kâr payı eklenmesi yöntemine göre daha adil fiyat tespiti sağlaması, firmaların kendi alt bölümleri arasındaki iş birliğini

kolaylaştırması ve işletmenin verimliliğini arttırıcı etkileri olmasından dolayı daha çok tercih edilmektedir (Köse ve Ferhatoğlu, 2008:62).

2.1.3. Yeniden Satış Fiyat Yöntemi

Geleneksel işlem yöntemlerinden bir diğeri de yeniden satış fiyatı yöntemidir. Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında her hangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, uygun bir brüt satış karı düşülerek hesaplanmasını ifade eder. (1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, 2007).

Bu yöntemde, ilişkili kuruluştan satın alınan bir ürün bağımsız bir kuruluşa yeniden satılır. Ancak, takip eden süreçte, yeniden satış yapan tarafından, satış fiyatı; satış ve diğer faaliyet giderlerini de kapsayacak kadar azaltılır. Son aşamada ise, yeniden satış yapanın üstlendiği işlev gereği, mal ya da hizmetin satış fiyatı, işlevin gerektirdiği kaynak kadar arttırılır ve ürünün maliyet bedeli ve ilişkili diğer giderler de hesaba katıldıktan sonra brüt kâr marjı da eklenerek, ilişkili kuruluşlar arasında uygulanması gereken emsal fiyat tespit edilir.

Bu yöntemin uygulandığı olaylarda genellikle yeniden satışı yapan kişi ya da kuruluş, satmak üzere aldığı mallara herhangi bir şekilde değer arttırıcı bir katkıda bulunmamakta, fiziksel olarak ürünün yapısını değiştirmemekte ve söz konusu ürünü aldığı biçimde satmaktadır. Bu çerçevede paketleme, etiketleme ve küçük çaplı montajlar değer arttırıcı katkı ya da fiziksel değişim olarak değerlendirilmeyecektir. Ancak, yeniden satıştan önce ürüne çok fazla değer katılması veya bir başka ürünle birleştirilmesi nedeniyle ürünün ilk özelliğini yitirmesi hallerinde emsallere uygun bedel bulmak zorlaşacağından, bu yöntemin kullanılması mümkün olmayacaktır. . (1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, 2007).

Konunun anlaşılabilirliğini açıklamak için tebliğde yer alan bir örnekten burada faydalanılacaktır.

Örnek: (B) gerçek kişisi, uluslararası faaliyette bulunan (A) firmasının Türkiye'deki ilişkili kişisi olup, yapılan işlemlere ilişkin açıklamalar aşağıda verilmiştir.

(B) gerçek kişisi, (A) firması tarafından üretilen plazma televizyonların dağıtımını yapmaktadır. (B) gerçek kişisi söz konusu ürünleri kendisi ve (A) şirketi ile ilişkisi bulunmayan (D) firmasına 3.150 TL/adet 'ten satmaktadır. (A) firması, ayrıca daha

düşük kalitede ürettiği plazma televizyonları, Türkiye’de kendisi ve (B) gerçek kişisi ile hiç bir şekilde ilişkisi bulunmayan dağıtıcı (C) firmasına da satmaktadır. (B) gerçek kişisi ile (C) firmasının gerçekleştirdikleri işlevler aynı olup, (C) firmasının sattığı televizyonlardan elde ettiği brüt satış karı % 10’dur.

Yukarıda yer alan bilgilerden anlaşılacağı üzere, kontrol altındaki işlemle kontrol dışı işlem arasında bir ürün kalitesi farklılığı söz konusudur. Ancak iki ürün arasındaki fiyat farklılığına karşın kar oranlarında belirli bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir.(B) gerçek kişisi ve (C) firmasının gerçekleştirdiği işlevler aynıdır. Bu durumda, (B) gerçek kişisi (A) firmasından yaptığı alımlarda emsallere uygun satış fiyatına ulaşmak için yeniden satış fiyatı yöntemi uygulayacak ve brüt satış karı olarak da %10 oranı esas alınacaktır. (B) gerçek kişinin (A) firmasından yaptığı alışlarda emsallere uygun birim fiyat şu şekilde hesaplanacaktır

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

$$(3.150 / (1+0,10)) = 2.864 \text{ TL}$$

Tablo 5. Yeniden Satış Fiyat Yönteminin Zayıf ve Güçlü Yönleri

Güçlü Yönleri	Zayıf Yönleri
-Pazarlama ve dağıtım faaliyetlerinde güvenilir sonuçlar verir.	-İşlev ve risk farklılıklarına karşı daha hassastır.
-Ürün farklılıklarına karşı daha az hassastır.	-İşlev ve risk profillerinin benzer veya aynı olduğunun belirlenmesi zordur.
-Ürün açısından yetersiz bir karşılaştırılabilir-	-Muhasebe uygulamalarında karşılaşılan farklılıklara karşı hassastır.
liğin olduğu durumlarda da uygulanabilir.	-Ölçek ekonomisinden kaynaklanan etkilerin giderilmesi zordur.

Kaynak: Biçer, (2011:304).

2.2. DİĞER YÖNTEMLER

2.2.1 Kar Bölüşüm Yöntemleri

Geleneksel işlem yöntemlerinin (karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyat yöntemi) kullanılmadığı, yani karşılaştırılabilir işlemlerin olmadığı ve ilişkili şirketlerin aralarındaki işlemlerin bir bütünün ayrılmaz parçası olduğu durumlarda başvurulanan yöntemdir.

Kar bölüşüm yöntemi ilk aşamada ilişkili kuruluşların kontrol altındaki işlemler neticesinde elde ettikleri karı tanımlar. Daha sonra söz konusu kârı ilişkili kuruluşlar arasında piyasa koşullarında düzenlenmiş bir sözleşme mevcudiyeti varsayımına göre dağıtır.

Yöntemin avantajı genellikle doğrudan karşılaştırılabilir işlemlere dayanmamasıdır ve dolayısıyla bağımsız işletmeler arasında karşılaştırılabilir işlemlerin tespit edilemediği durumlarda kullanılabilir.(Yakar ve Ünal, 2007:129)

Bu özelliği nedeniyle de yöntem, bağımsız kuruluşlar arasında benzer nitelikte bir işlem tespit edilmemiş olsa bile kullanılabilir (Aktaş, 2004:115).

Kâr bölüşüm yöntemi genellikle ticari işlemlerin birbirinin içine geçtiği ve ayrılmaz bir parça gibi olduğu durumlarda uygulanmaktadır. İş ortaklığı (joint venture) ve adi ortaklık (partnership) şeklinde yürütülen ticari işlemlerden elde edilen kârın dağıtımında kullanışlı bir yöntemdir.

Konunun anlaşılabilirliğini açıklamak için tebliğde yer alan bir örnekten burada faydalanılacaktır.

Örnek: Güney Kore’de yerleşik ilişkili (A) Kurumu tarafından dizayn edilmekte ve üretilmekte olan bilgisayar parçası, ürünün kalan kısmını dizayn ederek üreten ve Türkiye’de tam mükellef olan (B) Kurumuna transfer edilmekte ve yine Türkiye’deki ilişkili (C) Kurumu tarafından dağıtılmaktadır. Dağıtım şirketinin üstlendiği işlemlere ilişkin bilgiler yeniden satış fiyatı yöntemi ile tespit edilecektir.

Karşılaştırmaya uygun yeterli veriye ulaşılabılırsa (A) Kurumundan (B) Kurumuna transfer edilen parçaların fiyatını bulmak için en güvenilir yöntem karşılaştırılabilir fiyat yöntemi olacaktır. Ancak örneğimizde, söz konusu ürün için emsal olabilecek bir fiyat bulunamadığından karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ve diğer geleneksel işlem yöntemlerini kullanmak mümkün değildir.

Buna karşın, (A) Kurumundan (B) Kurumuna transfer edilen parçaların sadece (A) Kurumu tarafından sahip olunan yenilikçi teknoloji ile üretilmesinden dolayı (A) Kurumu ile (B) Kurumu arasında gerçekleştirilen işlemlerde kullanılması gereken yöntem işlemsel kâr yöntemlerinden biri olan kâr bölüşüm yöntemidir.

1. Aşama: (A) ve (B) Kurumlarının kâr veya zararı

Tablo 6.1. Kar Bölüşüm Yöntemi 1.Aşama

		(A) Kurumu		(B) Kurumu
Satışlar		50		100
Alışlar (-)		10		50
Üretim Maliyetleri (-)		15		20
Brüt Kâr		25		30
Ar-Ge Harcamaları	15		10	
Genel Yönetim Giderleri	10		10	
Faaliyet Giderleri(-)		25		20
Kâr		0		10

Kaynak: 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (RG Tarih:18.11.2007, Sayı:26704).

2. Aşama: (A) ve (B) Kurumlarının üretimden gelen olağan kârının tespiti ve bakiye kârın bölüşürülmesi

Her iki vergilendirme alanında da yenilikçi gayri maddi varlığa sahip olmayan karşılaştırmaya uygun üreticilerin üretim maliyetleri üzerinden % 10'luk bir kâr elde ettikleri tespit edilmiştir. (A) Kurumunun üretim maliyeti 15 TL ve böylece maliyete dayalı kârı da 1,5 TL olacaktır. (B)'nin üretim maliyeti 20 TL ve maliyete dayalı üretim kârı 2 TL olacaktır. Bakiye kâr ise 6,5 TL olarak bulunacaktır. Bu da birleşik kâr olan 10 TL'den birleşik imalat kârı olan 3,5 TL'nin çıkarılması ile hesaplanacaktır.

İlk dağıtılan kâr, (A)'ya 1,5 TL ve (B)'ye 2 TL (A) ve (B) Kurumlarının üretime dayalı işlevlerinin karşılığıdır. Ancak bu kâr, teknolojik açıdan gelişmiş bir ürün için şirketlerin gerçekleştirdiği kendi Ar-Ge harcamalarının değerini göstermemektedir.

ArGe harcamalarının yarattığı katma değerin yüksek olması nedeniyle, bakiye kârın (A) ve (B) Kurumlarının toplam Ar-Ge maliyeti içindeki paylarına göre aralarında dağıtılması gerekmektedir. Çünkü örneğimizde, şirketlerin Ar-Ge faaliyeti için yapmış oldukları kendi harcamalarının, ürünün teknolojik yenilikçiliğine ilişkin değerine katkısı bulunmaktadır.

(A) Kurumunun Ar-Ge harcaması 15 TL ve (B) Kurumunun Ar-Ge harcaması ise 10 TL olduğuna göre, toplam Ar-Ge harcamaları 25 TL olacaktır. Bakiye kâr olan 6,5 TL aşağıda hesaplandığı şekilde dağıtılacaktır.

A) Kurumu $6,5 \times 15/25 = 3,9$ TL

(B) Kurumu $6,5 \times 10/25 = 2,6$ TL

d) Kârların yeniden hesaplanması

(A) Kurumu $1,5 + 3,9 = 5,4$ TL

(B) Kurumu $2,0 + 2,6 = 4,6$ TL

Transfer fiyatlandırması açısından kurum kâr veya zararları aşağıdaki gibi olacaktır:

Tablo 6.2.Kar Bölüşüm Yöntemi 2. Aşama

		(A) Kurumu		(B) Kurumu
Satışlar		55,40		100,00
Alışlar (-)		10,00		55,40
Üretim Maliyetleri (-)		15,00		20,00
Brüt Kâr		30,40		24,60
Ar-Ge Harcamaları	15		10	
Genel Yönetim Giderleri	10		10	
Faaliyet Giderleri(-)		25,00		20,00
Kâr		5,40		4,60

Kaynak: 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (RG Tarih:18.11.2007, Sayı:26704).

Kâr bölüşüm yöntemine göre, (A) Kurumunun satışları için uygulayacağı emsallere uygun fiyat yukarıda da görüldüğü üzere birim başına 55,40 TL olarak gerçekleşecektir.

2.2.2 İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi

İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi (transactional net margin method), işletmelerin bağlı ortaklıkları ile gerçekleştirdikleri işlemler sonucu ortaya çıkan net kar marjı ile bağımsız işletmeler ile yapmış oldukları benzer işlemler sonucu elde ettikleri net kar marjlarını karşılaştırmaya yarayan bir yöntemdir. (Çakır, 2016:158)

İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminin uygulanmasına benzerlik göstermektedir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi ile bu yöntemler arasındaki fark, diğer iki yöntemde brüt kâr marjı hesaplanırken, bu yöntemde net faaliyet kâr marjının hesaplanmasıdır. Bu yöntemde de karşılaştırılabilirlik analizi yapılacaktır. Ancak işlevlerde farklılık olsa dahi, net faaliyet kâr marjı, bu farklılıktan maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminde dikkate alınan brüt kâr marjına göre daha az etkilenmektedir (1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, 2007).

Konunun anlaşılabilirliğini açıklamak için tebliğde yer alan bir örnekten burada faydalanılacaktır.

Örnek: Türkiye'de faaliyette bulunan tam mükellef (A) Kurumu, Hollanda'da bulunan ilişkili (B) şirketine televizyon satmakta olup, bu işleme ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir: (A) Kurumu ile ilişkili (B) şirketi arasındaki emsallere uygun fiyatın belirlenebilmesinde geleneksel işlem yöntemlerinin uygulanması için gerekli veriler bulunmadığından, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi kullanılmıştır.

Televizyonun satış fiyatı 600 TL'dir ve ilgili yılda (B) şirketine 1000 adet televizyon satılmıştır. (TL) Satışlar 600.000 Satılan Malın Maliyeti (-) 550.000 Faaliyet Giderleri (-) 20.000 Faaliyet Kârı 30.000 Söz konusu faaliyet için şirketin kullandığı varlıklar (dönen ve duran varlıklar) toplamı 1.000.000 TL'dir. Bu durumda varlıkların getiri oranı $30.000/1.000.000 = \% 3$ olmaktadır.

Hollanda'da bulunan ilişkili (B) şirketi aldığı televizyonları % 25 brüt kâr marjı ile 750 TL'ye satmaktadır. (TL) Satışlar 750.000 Satılan Malın Maliyeti (-) 600.000 Satış Giderleri (-) 50.000 Faaliyet Kârı 100.000 (B) şirketinin bu faaliyeti ile ilgili olarak kullandığı varlık toplamı 800.000 TL'dir. Varlıkların getirisi $100.000/800.000 = \% 12,5$

olmaktadır. – Yapılan işlev analizi sonucu, karşılaştırılabilir şirket olarak belirlenen Türkiye’deki tam mükellef (C), (D) ve (E) Kurumlarının beyaz eşya ticareti yaptığı ve varlıkların getiri oranının ortalama % 7,5 olduğu tespit edilmiştir.

Ortalama getiri oranına ulaşabilmek amacıyla, ana firma olan Türkiye’deki (A) Kurumunun ilişkili (B) şirketine televizyon satış fiyatının yeniden belirlenmesi gerekmektedir. Bu suretle varlıkların getiri oranı emsallere uygun olacaktır (1 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, 2007).

2.2.3. Mükellefçe Belirlenecek Yöntemler

Transfer fiyatlandırması mevzuatımız diğer yöntemleri kar bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kar marjı yöntemi ile sınırlandırılmamıştır. Emsallere uygunluk ilkesine uygun olduğu sürece başka adlar altında da transfer fiyatlandırması yöntemleri kullanabilmek mümkündür. Mükellefçe belirlenecek yöntemler olarak aşağıdaki yöntemler sayılabilir.

2.2.3.1. Karşılaştırılabilir İşlem Yöntemi

Karşılaştırılabilirlik işlem yöntemi, işleyiş mekanizması itibari ile karşılaştırılabilir bir fiyat yöntemi ile benzerlik göstermektedir. Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maddi varlıkların transfer fiyatlarını tespit etmeye çalışırken karşılaştırılabilirlik işlem yöntemi gayri maddi varlıkların fiyatlarının tespitinde kullanılır.

Bu yöntem, gayri maddi varlıklar için grup içi bir işlemde uygulanan fiyatı, karşılaştırılabilir bir grup içi veya grup dışı işleme konu edilen gayri maddi varlık için kullanılan fiyatla karşılaştırmaktadır. Bu yöntemde de karşılaştırılabilirlik, grup içi ve grup dışı işlemlerde kullanılan bezer gayri maddi varlıklar açısından değerlendirilir ve emsal fiyatı maddi olarak etkileyecek bir farklılığın bulunmaması veya grup içi ve grup dışı işlemler arasındaki farklılıkları yansıtmak için makul düzeltmelerin yapılabilmesini gerektirir. Bu yöntemin güvenilirliği, işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tesis edilmesine bağlıdır. Bu da gerekli düzeltmelerin sayısına ve güvenilirliğine dayalıdır (Biçer, 2009:66).

2.2.3.2. Karşılaştırılabilir Hizmet Fiyatı Yöntemi

Karşılaştırılabilir hizmet fiyatı yöntemi grup içinde gerçekleştirilen kontrollü hizmet işleminde kullanılan fiyatın emsallere uygunluk ilkesi açısından kontrollü olmayan hizmet sunumu işleminde kullanılan fiyat ile uygun olup olmadığını araştırır.

Yöntemin karşılaştırılabilir fiyat yönteminden farkı maddi varlıklar yerine grup içinde sunulan hizmetler üzerine odaklanmasıdır. Normal olarak bu işlem kontrollü hizmet işlemi ile kontrollü olmayan hizmet işleminin aynı olduğu ya da yüksek derecede benzerlik taşıdığı durumlarda kullanılır.

Eğer kontrollü ve kontrolsüz hizmetler arasında görülen maddi farklılıklar fiyatı etkiliyorsa kontrolsüz işlem için gerekli düzeltmeler yapılmalıdır (Biçer, 2009:66-67).

2.2.3.3. Brüt Hizmet Karlılığı Yöntem

Yöntem, kontrollü bir hizmet işleminde uygulanan brüt karın emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde kontrollü olmayan bir işlemde elde edilen brüt kar ile karşılaştırılması esasına dayanır.

Brüt hizmet karlılığı yöntemi karşılaştırılabilir hizmet fiyatı yöntemi ile benzer bir yapıya sahiptir, ancak bu yöntemde standart fiyatlar yerine böyle işlemlerde hizmet karşılığı alınacak ücret belli bir brüt kar ya da komisyona dayalı olarak tespit edilir. Başka bir deyişle karşılaştırılabilir brüt karlılık yönteminin uygulanmasında dikkate alınır (Biçer, 2009:67).

2.2.3.4. Hizmet Maliyet Artı Yöntemi

Hizmet maliyet artı yöntemi kontrollü bir işlemde uygulanan tutarın karşılaştırılabilir, kontrolsüz bir işlemde elde edilen brüt kar dikkate alınarak emsallere uygun olup olmadığı belirlenmektedir. Bu yöntemin amacı, vergi mükellefi tarafından icra edilen faaliyetler, kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler için hizmet maliyeti üzerinden uygun bir karın hesaplanmasına yardımcı olmaktır.

Hizmet maliyet artı yöntemi, genellikle kontrollü hizmeti sunan tarafın aynı yada benzer bir hizmeti hem ilişkili kişilere hem ilişkisiz kişilere sunduğu (iç emsalin bulunduğu durumlarda) zaman kullanılır. Ancak, geçerliliği belirli bir şarta bağlı olan sözleşmelerin varlığı halinde bu yöntem kullanılmamalıdır (Biçer, 2009:67)

2.2.3.5 Karşılaştırılabilir Kar Yöntemi

Karşılaştırılabilir kar yöntemi, karşılaştırılabilir koşullarda benzer ticaret faaliyetleri sürdüren ilişkisiz kişilerin karlılıklarının tespitine dayalı bir yöntemdir. Yöntem karlılık oranlarının karşılaştırılabilir olması durumunda kullanılacaktır.

Yöntemin mantığında, aynı işlevleri üstlenen, aynı riskleri öngören ve aynı varlıkları kullanan işletmelerin birbirine yakın ya da aynı karlılık oranları ile çalışacağı fikri kabul görmektedir. Bu yöntemin Türk mevzuatındaki karşılığı ise işleme dayalı net kar marjı yöntemidir (Biçer, 2009:67).



BÖLÜM 3. AB ÜLKELERİ, ABD VE JAPONYA’DA TRANSFER FİYATLANDIRMASINA BAKIŞ

3.1. AB ÜLKELERİNDE TRANSFER FİYATLANDIRMASINA BAKIŞ

Ekonomik işbirliğinin son aşamasını oluşturan ekonomik birliklerin en önemlisi Avrupa Birliği (AB)’dir. Avrupa Birliği’ne üye olan ülkelerin hepsi transfer fiyatlandırması konusu ile ilgili düzenlemelerde OECD tarafından yapılan düzenlemeleri dikkate almıştır. Özellikle OECD tarafından kabul edilen “emsallere uygunluk ilkesi” tüm üyelere kabul edilmiştir.

Avrupa Birliği bünyesinde transfer fiyatlandırması konusunda yapılan çalışmalar 1976 yılına kadar uzanmaktadır. Yapılan çalışmada transfer fiyatlandırması konusu ile ilgili olarak emsallere uygunluk ilkesine aykırılık olması durumunda taraf ülkelerden biri tarafından yapılacak düzeltme, diğer ülke açısından çifte vergilendirme sonucunu doğuruyorsa, karşı taraf için de ikinci düzeltme öngörülmektedir (Yıldız, 2005:89).

Yapılan düzenleme ‘bağlantılı şirketler arası kâr transferinde yapılan düzeltmelerle ilgili olarak doğan çifte vergilendirmenin giderilmesine ilişkin konsey direktif tasarısı olarak adlandırılmaktadır (Yıldız, 2005:89).

Avrupa Birliği bünyesinde transfer fiyatlandırması konusunda yapılan düzenlemeler çerçevesinde, komisyonun önerisi doğrultusunda, vergilendirmesine yönelik 23 Temmuz 1990 yılında Avrupa Birliği Konseyi üç ölçü belirlemiştir: (Coşkun, 2006:62).

- Farklı üye ülkelerdeki şirketlere ilişkin hisse senedi alım satımı, varlıkların transferi, birleşme ve bölünme konularında yapılacak vergilendirmeye ait ortak sistem direktifi Birleşme Direktifi-The Mergers Directive),
- Farklı üye ülkelerdeki ana şirket ve alt şirketlere ilişkin olaylara uygulanabilecek vergilendirmeye ait ortak sistem direktifi (Ana Şirket/Alt Şirket Direktifi- The Subsidiary Directive),
- Bağlantı şirketlerin karlarının düzeltimi ile ilgili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması (Tahkim Anlaşması-Arbitration Convention)

Ekonomik Birliğin en önemli amaçlarından birisi, firmaların birlik içerisinde vergi kurallarından ve sınırlarından uzakta, herhangi bir engelle karşılaşmadan üyeler arası faaliyetlerde bulunmalarınıdır. Konseyin komisyon önerilerini benimsemesi bu amaç doğrultusunda önemli bir adımdır (Kızıltepe, 2007:188).

Direktiflerden son ikisi, şirketlerin çifte vergilendirmeden uzak bir faaliyette bulunmalarını sağlamayı amaçlamaktadır.

Özellikle tahkim anlaşması transfer fiyatlandırmasıyla ilgili olarak emsallerine uygunluk ilkesine aykırılık nedeniyle bir üye devlet tarafından yapılan tarhiyat, çifte vergilendirme sonucunu doğuruyorsa, karşı taraf için bir düzeltme öngörülmesidir.

AB ülkeleri arasında imzalanan Tahkim anlaşması'nda benimsenen temel ilke, mesafeli duruş (emsallere uygunluk) ilkesidir. Buna göre anlaşmayı imzalayan farklı ülkelerdeki bağlı şirketler arasındaki işlemler, karşılaştırılabilir bağımsız şirketler arasındaki benzeri ilişkileri yansıtmalıdır (Işık, 2005:65). Tahkim Anlaşması, üye ülkelerin parasal (mali) özerkliklerine müdahale anlamını taşıdığından uygulamada işlerlik kazanamamıştır.

AB açısından transfer fiyatlandırması alanında atılmış en önemli adım ise “Avrupa Birliği Transfer Fiyatlandırması Ortak Forumu” nun kuruluşudur. Forum, resmi olarak Haziran 2002’de AB Komisyonu tarafından kurulmuş olup, her bir üye ülkenin vergi idaresinden birer temsilci ve 10 özel sektör temsilcisinden oluşmuştur. Aynı zamanda, birliğe aday ülkelerin temsilcileri ve OECD sekreteriyasının temsilcileri gözlemci olarak iştirak etmektedirler. Komisyon kararında belirtildiği üzere, forum konsensüs temelinde çalışmakta ve AB’de görülen transfer fiyatlandırması uygulamaları nedeniyle ortaya çıkan pratik sorunlara yönelik olarak OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi çerçevesinde akılcı ancak yasal düzenlemelere dayalı olmayan çözümler üretmektedir (Biçer, 2009:676).

Komisyon, 27 Haziran 2006 tarihinde “AB Bölgesinde Faaliyet Gösteren İlişkili Kişilerin Transfer Fiyatlandırması Belgelendirmesi İçin Uygulama Kuralları” adlı düzenlemeyi kabul etmiştir. Bu uygulama kuralları ile çokuluslu girişimcilerin sınır ötesi grup içi işlemlerini (diğer AB üyesi ülkelerde) nasıl belgelendirecekleri konusunda standardize edilmiş bir yaklaşım getirilmiştir. AB Transfer Fiyatlandırması Ortak Forumunun çalışmaları üzerine oluşturulmuş söz konusu kurallar, ilişkili kişilerin diğer

bir ülke ile ticarete bulunurken karşılaştıkları sorunları önemli ölçüde azaltmayı amaçlamaktadır (Biçer, 2008:676).

Söz konusu belgelendirme kuralları iki ana bölümden oluşmaktadır: (Organ ve Çelik, 2006:137).

- Tüm AB ve üye ülkeleri için geçerli, standardize edilmiş ortak bilgileri içeren bir grup belge (ana belgelendirme-masterfile) ve
- İlgili ülkeye has bilgileri içeren standardize edilmiş belgeler (İlgili ülkeye has belgelendirme-country-specific documentation)

Ana belgelendirme ve ilgili ülkeye has belgelendirme, ilgili AB üyesi devlet için transfer fiyatlandırması açısından gerekli olan belgelendirmeyi ifade etmektedir. Ana belgelendirme (masterfile), girişimcinin ekonomik gerçeklerine uygun olmalı ve şirketin organizasyon yapısına ilişkin bilgileri ve ilgili tüm AB üye devletleri için uygun olacak şekilde transfer fiyatlandırmasına ilişkin bilgileri sağlamalıdır.

AB transfer fiyatlandırması uygulamasında kullanılan belgelendirme sistemi, AB dışında yerleşik kurumlar arasında gerçekleşen kontrollü işlemler de dahil AB bölgesinde faaliyet gösteren gruba bağlı tüm şirketleri kapsamaktadır.

3.1.1.Almanya

Almanya vergi mevzuatı transfer fiyatlandırması ile ilgili çok ayrıntılı kurallara sahip değildir. Alman Kurumlar Vergisi'nin 8. Maddesinde Kurumlar Vergisi matrahının saptanmasında örtülü olarak dağıtılan kazançlar dikkate alınır şeklinde bir açıklama yapılarak konu son derece geniş bir çerçeveye yerleştirilmiştir. Almanya'daki transfer fiyatlandırması ilkeleri genel anlamda idari nitelikte olup 1980 yılından önce oluşturulmuş ve uzun yıllardır idari uygulama ve yargı kararları ile şekillenmektedir (Ağar, 2011:46).

Almanya'da Federal Yüksek Vergi mahkemesi transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak kurumun “özenli, dikkatli (basiretli)” idarecisinin tutumunu esas almaktadır.

Yüksek Mahkeme, “bu özelliklere sahip bir idareci tarafından bir malın ortağa satışında bunlar için hangi fiyat veya karşılık istenirdi? Yine özenli ve dikkatli kurum idarecisi bir malın eşinilmesinde ortak olmayan üçüncü kişiye ne öderdi? Bu ilişkilerde ortak olmayan bir üçüncü kişiden ne talep ederdi?” şeklinde bir bakış açısına sahiptir (Ağar, 2011:46).

Alman transfer fiyatlandırması kuralları Kurumlar Vergisi Kanununun (Corporate Tax Act 8(3) Bölümü, Yabancı İşlemler Vergi Kanununun (Foreign Transactions Tax Act) 1 (1) Bölümü ile OECD Modelinin 9 (1) inci maddesinden oluşmaktadır (Işık, 2005:73).

Almanya'daki vergi kanunları OECD Rehberiyle uyumlu değildir. Ancak, genel olarak emsallerine uygunluk ilkesinin Yabancı İşlemler Kanununun 1 inci maddesinde bulunduğu kabul edilebilir. Bu madde Alman Şirketlerinin yabancı bağımlı ortaklarına mal ve hizmetleri emsaline göre düşük bedelle satmaları halinde uygulanmaktadır.

Alman Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinde "...Kurumlar Vergisi matrahının saptanmasında örtülü dağıtılan kazançlar da dikkate alınır..." denilerek konu çok geniş bir kapsam çerçevesine yorumlanmaya müsait bırakılmıştır. Alman Vergi Sisteminde örtülü kazanç, bu hüküm çerçevesinde, gelir idaresinin yorum ve uygulamaları ile uzun yılların oluşturduğu içtihatlarla gelişmiştir.

Alman mevzuatında emsallerine uygunluk ilkesi özel olarak tanımlanmamaktadır, ancak bu ilke düzenlemelerin ayrılmaz bir parçası konumundadır.(Işık, 2005:74).

Almanya vergi mevzuatına göre mükellefler tarafından emsallere uygun fiyatı geleneksel yöntemlere göre tespit etmeleri gerekmektedir. En uygun yöntemin tespit edilmesi için karşılaştırılabilirlik analizi yapılması gerekmektedir. Karşılaştırılabilir bir işlemin bulunması durumunda öncelikle geleneksel işlem yöntemlerinin uygulanması gerekmektedir. Karşılaştırılabilir yöntem bulunmaması durumunda alternatif olarak diğer yöntemlerin uygulanması mümkündür (Avşaroğlu, 2013:271).

Almanya'da transfer fiyatlandırması ile ilgili yasal mevzuat 2003 yılında oluşturulmuştur. 2003 yılında yeni yasa başvuruları içeren ek transfer fiyatlandırması mevzuatı parlamento tarafından kabul edilmiştir (Acuner, 2013:762).

28.10.2003 tarihli düzenlemelere, özellikle transfer fiyatlandırmasının belgelendirilmesi konusunda mükellefler ile idare arasında yasal boşluklar sebebiyle çözülemeyen hususlar düzenlenmiştir. Mükellefler, ne transfer fiyatlandırmasına ilişkin hazırlamaları gereken belgeleri ne de ilişkili kişilerle yapılan her hangi bir belgeyi kurumlar vergisi beyannamesi ekinde vergi idaresine ibraz etmek zorunda değildir.

Mükellefler transfer fiyatlandırmasına ilişkin hazırlaması gereken belgeleri vergi incelemesi esasında talep üzerine ilgili inceleme elemanına 60 gün içerisinde ibraz etmesi gerekmektedir (Acuner, 2013:764).

2009 yılında mükelleflere defter ve kayıtlarının Almanya dışında her hangi bir AB ülkesinde tutulmasını sağlayan bir seçenek sunmuştur. Yapılan değişiklikle defter ve kayıtların her hangi bir ülkede tutulabilmesi ve Alman vergi idaresinin yabancı vergi idaresinden izin alma zorunluluğu kaldırılmıştır (Ağar, 2011:51).

Alman vergi mevzuatında 2010 yılında yapılan değişiklik ile kurumlar vergisi yükümlülüğünün tespitinde kullanılan “Malta modeli” nden vazgeçilerek, Almanya dışında tutulan ve muhafaza edilen defter ve kayıtlar ile ilgili olarak usul kanununda değişiklikler yapılmıştır.

Alman vergi mevzuatına göre mükelleflerin transfer fiyatlandırma belgelerini zamanında temin etmemesi veya belgelendirmenin yeterli olmaması durumunda cezaya ilişkin düzenlemeler.

Tablo 7.Cezalara İlişkin Düzenlemeler

	Gelir düzeltmesi	En az	Bant aralığı	En fazla
Hiç yada önemli ölçüde kullanılamaz kayıtların ibrazı	Evet	5.000 EUR	Düzeltilmeyi takiben fazla gelir tutarının % 5 - % 10'u	Kesin bir “en fazla”değer yok
Hiç yada önemli ölçüde kullanılamaz kayıtların ibrazı	Hayır	5.000 EUR (Sabit tutar)		
Kayıtların gecikmeli ibrazı	Evet / Hayır	Süreyi aşan her tam gün için en 100 EUR		1.000.000 EUR

Kaynak: (Yavaşlar, 2013:101)

3.1.2.İngiltere

İngiltere’de transfer fiyatlandırması konusunda düzenleme yetkisi Kraliyet Gelir ve Gümrük idaresine aittir. İngiltere’nin transfer fiyatlandırması kurallarının 1918 yılına kadar gittiğine dair yorumlar bulunmaktadır. 1918 tarihli Gelir Vergisi Kanununun(Income Tax Act 1918) 3’üncü bölümünün genel hatları ile emsallerine uygunluk ilkesini içerdiği kabul edilmektedir. Kesin olan husus ise 1951 tarihli Maliye Kanununun (Finance Act 1951) 37’nci bölümdeki düzenlemedir.

Bu tarihten sonraki 50 yılın üzerindeki zaman içerisinde mevzuatta herhangi bir esaslı değişikliğe gidilmemiştir.(Ateş, 2011:27) 37'nci bölümündeki düzenleme, 1988 yılında çıkarılan Gelir ve Kurumlar Vergileri Kanunu'nun (Income and Corporation Taxes Act 1988) 770 numaralı bölümü haline gelmiştir.

İngiltere İç Gelir İdaresi transfer fiyatlandırma işlemlerini, 1988 yılında çıkarılan Gelir ve Kurumlar Vergileri Kanunu'nun (Income and Corporation Taxes Act 1988) 770-773 numaralı bölümleri aracılığıyla yürütmektedir. Emsallerine uygunluk ilkesi esas alınmıştır (Taşkın, 2012:163).

Bu düzenlemeler, OECD rehberinde yer alan düzenlemelerinin paralelinde olup; maddi ve gayri maddi varlıkların transferinde emsallerine uygunluk ilkesinin esnek bir açıklaması olduğu varsayılmaktadır.

Son zamanlarda yapılan hukuki düzenlemelerle güçlendirilmiştir. Yukarıdaki düzenlemeler İngiltere'de olması gerekenden daha az vergi ödendiği durumlarda emsallerine uygunluk ilkesi çevresinde vergi matrahının doğru tespit edilmesinde 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 tarhiyatları 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 yapılmayacaktır (Işık, 2005:82).

Düzenlemeler esas itibariyle İngiltere'deki vergi matrahını arttırmaya yöneliktir. Vergi anlaşmasının bulunduğu durumlarda, anlaşma hükümlerine göre karşı devletin düzeltme talep etmesi halinde İngiltere'nin vergi matrahı da azalabilecektir (Kızılot, 2002:43).

1998 yılındaki vergi kanununa İngiltere'nin transfer fiyatlandırması konusunda OECD ile işbirliği yapacağı yönünde doğrudan hüküm konulmuştur. Değişikliklerle emsallerin uygunluk ilkesine uyum sağlanmış, ispat külfetinin bir kısmının gelir idaresinden, çok uluslu şirkete aktarılmıştır. Ayrıca OECD Rehberi paralelinde yeni belgelendirme koşulları getirilmiştir.

Yeni düzenlemelerle kapsam, işlemler ve anlaşmalar bakımından genişletilerek doğrudan ve dolaylı, içe doğru (in bound) ve dışa doğru (out bound) finansal fonlamalar kapsama alınmıştır. İkincil ayarlamalara ilişkin düzenlemeler henüz yapılmamıştır. Mükellefin yanlış beyanlarına uygulanan genel ceza sistemi transfer fiyatlandırmasına da uygulanacaktır. İhmal ve kusurlu ya da hileli fiillere %100'e kadar vergi ayarlama cezası uygulanabilecektir (Işık, 2005:82).

Peşin Fiyatlandırma Sözleşmeleri 1999 Maliye Kanununun 85 – 87 bölümlerinde yer almıştır. Örtülü sermaye ile ilgili düzenleme Kanun'un 209'uncu maddesinde, bağlı şirketten alınan borç için ödenen faiz miktarı veya alınan borç miktarı aşırı yüksek ise ödenen faizler vergi matrahından indirilemeyecektir. Ödenen faizler kar payı olarak mütalaa edilecektir (Işık, 2005:82).

İngiltere'nin örtülü sermaye ile ilgili düzenlemeleri OECD Modelinin 9 uncu maddesiyle uyumludur (Kızılot, 2002:174).

Emsallerine uygun olmayan borçlanmaların faizleri gider olarak kabul edilmemektedir. Her ne kadar resmi olmamakla beraber, borç öz sermaye oranının 1:1, vergi ve faiz öncesi karın toplam faize oranının 3:1 olması, gelir idaresi tarafından tavsiye edilmektedir. Gelir idaresinin bu oranları gösterge niteliğinde olup nihai değerlendirme, olayın gerçek mahiyetine göre yapılmaktadır (Kızılot, 2002:180).

Gelir idaresi bu oranların tarihsel ortalamaları yansıttığını kabul etmekte ve değerlendirmelerinde makul oranlar olarak değerlendirmektedir. Ancak yukarıdaki oranlar her olayın özelliğine, sektör ortalamalarına ve borç alış verişinde bulunan şirket grubunun durumuna göre revize edilebilmektedir. Dolayısıyla mükellefle müzakereler sonucunda farklı oranlar belirlenebilmektedir (Kızılot, 2002:180).

2004 yılı Ocak ayından geçerli olacak düzenlemeler ile İngiltere içindeki işlemler de örtülü kazanç kapsamına alınmıştır. Aynı yılın nisan ayından itibaren geçerli olan düzenlemeler ile örtülü sermayeye ilişkin kurallar da transfer fiyatlandırması ile birleştirilmiştir.

3.1.3. Fransa

Fransa’da örtülü kazanç ve örtülü sermaye ile ilgili doğrudan düzenleme yer almamaktadır. Fransız transfer fiyatlandırmasının ana hukuksal temelini Genel Vergi Kanunu’nun Code Général des Impôts)(CGI) 57’inci maddesi oluşturmaktadır. Her ne kadar bu düzenleme açıkça gelir vergisine tabi işletmeleri esas almış olsa da, CGI’nın 209I maddesi kurumlar vergisine tabi işletmeler hakkında da uygulanmaktadır (Ateş, 2011:28).

Birçok Avrupa ülkesinden farklı olarak Fransız kurumlar vergisi rejiminde “mülklik ilkesi” esastır. Ülkesellik olarak da isimlendirilen bu ilkeye göre, sadece Fransa’da faaliyet gösteren işletmenin elde ettiği gelir vergilendirilebilir olup, dolayısı ile bir Fransız ana şirketin yabancı ülkede faaliyet gösteren işyerinin elde ettiği kazanç Fransa’da elde edilemediği için vergilendirilmez.

Genel Vergi Yasasının 57. maddesinin uygulamasına göre vergi idaresi transfer edilen kârın transferinin ve ilişkinin varlığını ispatlamakla yükümlüdür. Ancak, Fransa daki kuruluşlarla vergi cennetleriyle yapılan işlemlerde bu yönde ispat yükümlülüğü söz konusu değildir. İlişkili kişi tanımı yasal ve fiili olarak iki şekilde düzenlenmiştir. Yasal olarak kastedilen husus, Fransa hukukuna göre ortaya çıkan ilişkidir (WEB_6, (2013).

Fransız vergi dairesine göre şu üç hukuki bağın tespiti halinde bir Fransız işletmesinin kontrol edildiği kabul edilir:

- Bir işletme, diğer bir işletmenin sermayesinin ağırlıklı kısmına sahip olduğunda,
- Bir işletme, diğer bir işletmenin oy hakkının çoğunluğuna sahip olduğunda,
- Bir işletme diğer bir işletmede doğrudan veya kurum aracılığı ile karar verme

gücüne sahip olduğunda

Fransa, OECD Model Vergi Anlaşmasının 9. maddesinde tanımlanan emsallere uygunluk ilkesini Genel Vergi Yasasının 57. maddesine aktarmıştır.

Transfer fiyatlandırmasına yönelik olarak hukuk düzenlemelerinde OECD tarafından yayınlanan Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberine atıflar bulunmaktadır.

Transfer fiyatlandırmasına yönelik yasal kurallarda Fransa emsallere uygunluk ilkesini sınır ötesi işlemlerle yapılan kontrol altındaki işlemlere uygulanacağını benimsemiştir.

Genel Vergi Kanunu'nu (CGI),57'ye dayanılarak bir vergi düzeltmesi yapabilmek için vergi dairesinin kontrol gücünü ortaya koyması yeterli olmayıp, inceleme konusu olan işlemlerin kârı dolaylı olarak Fransa'dan yurtdışına transfer ettiği de gösterilmelidir (Ateş, 2011:28).

Kurum kazancının tespitinde indirim kabul edilmeyen düzenlemelerle ilgili bölümlerindeki kurallar, örtülü kazanç ve örtülü sermaye ile ilgili konulara uygulanmaktadır (Işık, 2005:78).

Fransa, tarafından transfer fiyatlandırması yöntemleri olarak geleneksel işlem yöntemleri (karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi, maliyet artı yöntemi) ile işlemsel kâr yöntemleri (net kâr bölüşüm yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemi) kabul edilmiştir. Kurallara arasında öncelikle geleneksel işlem yöntemleri dikkate alınırken daha sonra işlemsel kâr yöntemleri uygulanmaktadır. En iyi yöntem kuralı benimsenmemiştir (WEB_6, (2013).

Vergi sisteminde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı Genel Vergi Kanununun 109/1-1 maddesinde düzenlenmiştir. Anılan hükme göre, “kazancın yedek olarak ayrılmamış ve sermayeye dahil edilmemiş olması kazancın dağıtıldığı anlamına gelmektedir”. Kazanç, kurum bünyesinde kaldıysa ya yedeklerde ya da sermayede görülecektir. Kazanç sermaye veya yedeklerde görülüyorsa dağıtılmış sayılır. Kazancın dağıtılmış sayılması için kazançtan pay alanların kurum ortağı olmaları gerekmektedir. Bu kazanç dağıtımından faydalanan kişinin kim olduğu bilinmiyorsa, vergi idaresi kurumdan fazla dağıtılan kazançtan faydalananın kim olduğuna ilişkin ilave bilgileri talep etme imkânına sahiptir (CGI m. 117).

Kurumun cevap süresi 30 gündür. Cevap verilmemesi veya yetersiz bir cevap verilmesi durumunda kuruma verginin bir katı tutarında vergi cezası uygulanabilmektedir (Ağar, 2011:68).

3.1.4. İtalya

İtalya'da transfer fiyatlandırması ile ilgili hukuki düzenlemelerin tarihi 1980 li yıllara kadar gitmektedir. 1986 tarihli Konsolide Vergi Kanununun (Consolidated Tax Code) 76/5 ve 9/3 üncü maddeleri transfer fiyatlandırmasını düzenlemektedir (Işık, 2005:362).

1979 OECD Transfer Fiyatlandırma Rehberi esas alan kanunun 76/5 ve 9/3 üncü maddeleri transfer fiyatlandırmasını düzenlemektedir.

Konsolide Vergi Kanununun 76/5 inci maddesinde, birbiriyle bağılı şirketlerin uluslararası ticaretteki işlemlerinde geçerli olması gereken normal fiyat ilkesini ortaya koymaktadır (Işık, 2005:362).

Madde şu şekildedir: Ülkede mukim olmayan bir şirketin doğrudan veya dolaylı kontrol ettiği ya da diğer bir işletme tarafından kontrol edildiği veya diğer işletmeyi kontrol eden bir başka şirket tarafından kontrol edildiği durumlarda, bu bağılı şirketler arasındaki ticari işlemlerden elde edilecek gelir, satılan malların, verilen hizmetlerin ya da alınan malların, temin edilen hizmetlerin normal değerlerine göre hesaplanacaktır (Işık, 2005:362).

Aynı kanununun 9 uncu maddesi, normal değer tanımını şu şekilde yapmıştır: Aynı serbest piyasa koşullarında, aynı düzeydeki ticari işlemlerde, malların satın alındığı ya da hizmetlerin sunulduğu aynı yer ve zamanda gerçekleşen fiyat, normal fiyat olarak kabul edilecektir (Işık, 2005:362).

Ancak aynı nitelikte piyasa, işlem bulunmaması halinde en yakın niteliktekiler dikkate alınacaktır. Malların normal değerinin belirlenmesinde, fiyat listelerinden ve tarifelerinden yararlanılabilir. Gerektiğinde Ticaret Odasının indeksleri, fiyat listeleri ve profesyonel tarifeler kullanılabilir. Fiyat kontrollerine tabi mal ve hizmetlerde, referans olarak yürürlükteki fiyatlara ilişkin belirleyici düzenlemeler esas alınır (Işık, 2005:362).

Tablo 8. Seçilmiş Ülkeler Nezdinde Transfer Fiyatlandırması Özeti

	Almanya	Fransa	Birleşik Krallık	İtalya
İlk Düzenleme	1934	1933	1951	1980
OECD Düzenlemeleriyle Uyum	Var	Var	Var	Var
Emsale Uygun Fiyat Tespit Yöntemleri	- Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, - Yeniden satış fiyatı yöntemi, - Maliyet artı yöntemi, - Kar bölüşüm yöntemi, - İşleme dayalı net	OECD Rehberinde Belirtilen Yöntemler	OECD Rehberinde Belirtilen Yöntemler	OECD Rehberinde Belirtilen Yöntemler

	kar marjı yöntemi, -Varsayımsal emsal fiyat yöntemi			
İspat Yükü	Mükellef	Vergi İdaresi	Mükellef	Vergi İdaresi
Transfer Fiyatlandırmasına Özgü Denetim	Yok	Var	Var	Var
Yetkili Denetim Birimi	Vergi İdaresi	Yok	Transfer Fiyatlandırması Grubu	Var
Cezalandırma	Var	Vergi İdaresi	Var	Büyük Vergi Mükellefi Ofisleri
Transfer Fiyatlamasına Özel Ceza	Var	Var	Yok	Yok
Belgelendirme Şartları	Var	Var	Yok & Ön Değerlendirme Müessesesi	İsteğe Bağlı
Tek Taraflı Peşin Fiyat Anlaşması	Var	Var	Var	Var
Peşin Fiyatlandırma Anlaşması Başvuru Ücreti	Var	Var	Yok	Var
Çok Taraflı Peşin Fiyat Anlaşması	Var	Yok	Var	Yok
Diğer Özel Durumlar	Geriye dönük Fiyat Ayarlamaları Yöntemi		Transfer Fiyatlandırması Grubu / Peşin Örtülü Sermaye Anlaşmaları	

(Acuner, 2013:637-638)

3.2 ABD'DE TRANSFER FİYATLANDIRMASINA BAKIŞ

Transfer fiyatlandırması konusunda ilk yasal düzenlemeler ABD'de ortaya konulmuştur. ABD'den sonra diğer ülke ve kuruluşların yaptıkları düzenlemeler de sürekli ABD'deki düzenlemeleri esas almıştır. OECD düzenlemeleri, küçük farklılıklara rağmen ABD düzenlemeleri paralelindedir (Kapusuzoğlu, 2003:25).

ABD'de devlet egemenliği ve vergileme açısından çok önemli olan transfer fiyatlandırması konusu, ABD Gelir Yasasının 482 numaralı bölümünde düzenlenmiştir (Aksümer, 2015:55).

482 Madde, Gelir ve indirimlerin vergi mükellefleri arasında dağıtımını doğrudan veya dolaylı olarak aynı menfaatler ile sahip olunan veya kontrol edilen tüzel kişiliğe haiz olup olmadıklarına, Birleşik Devletlerde kurulmuş olup olmadıklarına yahut bağlı (ilişkili) olup olmadıklarına bakılmaksızın iki veya daha fazla organizasyon, ticari faaliyet veya işletmenin söz konusu olduğu her olayda, Maliye Bakanı, vergilerin kaçırılmasını önlemek veya bu organizasyonlar, ticari faaliyetler veya işlerden her hangisinin gelirini açıkça yansıtmak için bir dağıtım, tahsis veya paylaşımın gerekli olduğunu saptarsa, safi gelir, indirimler, mahsuplar veya karşılıklı bu durumdaki organizasyon, ticari faaliyet veya işletmelerin aralarında dağıtılabılır, tahsis edilebilir veya paylaşılabilir (Tokay, 2010:132).

Görüleceği üzere, 482 numaralı bölümün transfer fiyatlandırması ile ilgili düzenlemesi özellikle ilişkili kişileri tek tek saymak yerine ilişkiyi ortak menfaatlere sahip olmaya dayandırmak ve düzeltme yetkisinin kullanımı için faaliyetin tüzel kişilik eliyle yürütülmesini aramayarak idareye oldukça geniş bir yetki alanı çizmiştir (Aksümer, 2015:57).

ABD Kongresi transfer fiyatlandırmasına ilişkin mevzuatı yukarıda belirttiğimiz 482 numaralı bölüm ile yasallaştırdıktan sonra "IRS" grup içi firmaların transfer fiyatlandırması konusunda kapsamlı bir çalışma yapıp, 482 numaralı bölüm altında uygulanabilir kurallar ile zorlayıcı hükümleri ve stratejileri belirlemesi talimatı vermiştir.

IRS bu talimat uyarınca da 1988 yılında "White Paper" yayınlamıştır. White Paper, yeniden satış fiyat yönteminin, satış fiyat yönteminin, satış, dağıtım işiyle ilgili ilişkili kuruluş işlemleri, maliyet artı yöntemlerinde üretim, imalat faaliyetleri için dizayn edildiği belirtilmiştir (Aktaş, 2004:179).

3.2.1. Emsallere Uygunluk İlkesi

ABD deki düzenlemeler kapsamında transfer fiyatlandırmasında baz alınan kriter emsal bedellere uygunluk standardıdır.

Emsallere uygunluk ilkesi, aralarında herhangi bir bağ ya da menfaat bulunmayan taraflarca kendi çıkarları doğrultusunda yaptıkları müzakereler neticesinde gerçekleşen işlemler için belirlenen değerdir.

Kontrol altında bulunan vergi mükellefinin gerçek vergilendirilebilir gelirinin belirlenmesinde her olay için başvurulabilecek standart, söz konusu olan mükellefin kontrol dışında bulunan mükellefle yaptığı işlemdeki emsallere uygun bedeldir. Kontrol edilen işlemin sonuçları, kontrol dışında bulunan mükellefin işlemleri ile tutarlı ya da aynı sonuçlara sahip ise emsallere uygunluk söz konusudur (Taşkın, 2012:142).

Emsallere uygunluk ilkesi 1968 yılında yapılan düzenleme ile yasal bir süreç kazanmıştır. Yapılan bu düzenleme ile IRS mükelleflere fiyatlandırma yöntemleri konusunda seçimlik hak getirmiştir (Kapusuzoğlu, 2003:27).

Emsallere uygunluk ilkesi 1994 yılından önce sadece fiyatlar üzerinde yoğunlaşırken, 1994 yılından sonraki uygulamalarda fiyatların yanı sıra işlemlerin neticesinde oluşacak kârları da kapsayacak şekilde genişletilmiştir.

ABD’de mükellefler Gelir İdaresi’nin kabul ettiği yöntemlerden olan Maliyet Artı Yöntemi, Kâr Bölme Yöntemi, Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi, ya da diğer belirtilmemiş olan yöntemleri kullanabilirler. Diğer yöntemler yasadaki yöntemlerin hiçbirisi ile emsallere uygun fiyata ulaşma imkânı olmadığında devreye girmektedir. Yöntemlerin birbirine karşı üstünlüğü olmamakla beraber, emsal bedele en uygun olan yöntemin kullanılmasını gerektiren en iyi metot kuralı uygulanmalıdır (Kapusuzoğlu, 2003:31-32).

3.2.2. Karşılaştırılabilirlik

Genel olarak, kontrol altındaki işlemin emsallere uygunluk sonuçları doğurup doğurmadığı bu işlemin sonuçları ile kontrol dışındaki vergi mükellefinin karşılaştırılabilir koşullar altındaki işlemlerinin birlikte karşılaştırılması ile değerlendirilir (Aksümer, 2015:59).

Karşılaştırılabilirlik, emsallere uygunluk kapsamında kâr ya da fiyatı etkileyen etkenlerin tümüne birden bağlıdır. Karşılaştırma olgusu, transfer fiyatlandırmasını test eden yöntemlerden ve özel karşılaştırma standartlarından önemli ölçüde etkilenmektedir.

Başvurulan her yöntemin, karşılaştırılabilirliği etkileyen tüm unsurları kendi açısından tahlil etmesi gerekmektedir.

Yönetmelikte karşılaştırılabilirliğin ölçülmesinde bazı unsurlar vurgulanmıştır.

Bunlar:

- Vergi mükellefinin sürdürdüğü ekonomik işlevler;
- Yapılan sözleşmeler;
- Alınan risk;
- Yaygın süregelen ekonomik durum;
- İşlemi söz konusu olan mal veya hizmetin yapısıdır (482-1- (d) 1).

Karşılaştırılabilirlik için işlemlerin tıpa tıpa aynı olma zorunluluğu yoktur, ancak kontrol dışı işlemlerin emsallere uygunluk sonuçlarının değerlendirmesinde “inandırıcı ölçü” unsuru sağlanmalıdır (482-1 (d) 2). Bunun dışında karşılaştırılabilirliğin temelini teşkil eden işlemlerin sonuçlarında farklılığın hesaplanmasında düzeltmeler mutlaka yapılmalıdır (Kapusuzoğlu, 2003:35).

“Karşılaştırılabilirlikteki ilk önemli nokta, kontrol altındaki ekonomik işlevlerin ve emsal konusu işlemlerin analizidir (482-1 (d) 3 (i)). İki işlemin karşılaştırılabilirliğini değerlendirirken aşağıdaki unsurların hesaplanmasına ihtiyaç duyulabilir: (Kapusuzoğlu, 2003:35).

- Araştırma ve geliştirme;
- Ürün tasarımı ve mühendislik;
- İmalat, üretim ve endüstri mühendisliği;
- Üretim, işleme ve montaj;
- Alım ve malzeme yönetimi;

- Stok yönetimi, garanti, servis yönetimi ve reklam faaliyetleri;
- Nakliye ve depolama;
- Yönetim, hukuk, muhasebe, finans, kredi, tahsilât, eğitim ve personel yönetimi servisleri.

İkinci önemli nokta ise, kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemler arasındaki karşılaştırılabilirlik derecesinin saptanmasında, iki işlemin sonuçlarını etkileyebilecek sözleşmelerdeki önemli koşulların karşılaştırılmasıdır. Bu koşullar aşağıdaki unsurları içerir:

- Kabul edilen tahakkuk ya da ödeme biçimi;
- Satış alan ve hacmi;
- Sağlanan garantilerin kapsam ve dönemi;
- Yenilenen haklar, gözden geçirmeler ya da değişiklikler;
- Konuyla ilgili lisans, sözleşme ve diğer anlaşmalarla feshetme veya yeniden görüşme haklarına ilişkin süreler;
- Alıcı ve satıcı arasındaki yardımcı, ikincil işlemler veya yardımcı hizmetlerin şartlarına ilişkin düzenlemeleri içeren süregelen ticari ilişkiler; ve
- Kredi ve ödeme dönemlerindeki uzatmalar (Kapusuzoğlu, 2003:41).

Eğer sözleşmenin koşullarında ekonomik gerçeklere aykırılık söz konusu ise, IRS, bu koşulları yok sayarak kendisi belirleme yapabilir. Yazılı bir sözleşmenin olmaması halinde IRS, işlemin ekonomik boyutu ile kontrol altındaki mükellef arasında uygun bir anlaşma belirleyebilir (Kapusuzoğlu, 2003:41).

Karşılaştırılabilirlikteki üçüncü önemli nokta ise risk unsurudur. Risk unsuru aşağıdaki hususları içerir (482-1(d)3(iii)A):

- Pazar riski (Maliyetlerdeki, talepteki, fiyattaki ve stok düzeyindeki dalgalanmalar gibi riskleri içerir).
- Ar-Ge faaliyetlerindeki başarı ya da başarısızlığın getirdiği risk.
- Finansal risk (Döviz kurlarındaki ve faiz oranlarındaki değişim gibi riskler).
- Kredi ve tahsilat riski.
- Ürün sorunluluğu riski.
- Mal, fabrika ve malzeme mülkiyetine bağlı genel işletme riski.

Taraflardan birisinin katlandığı risk, genellikle yukarıda açıklanan sözleşme koşullarına göre saptanır. Eğer risk paylaşımı sözleşmelerde açıkça belirtilmemişse ya da ekonomik

gerçeklere uygunsuzluk söz konusu ise gerçek ya da doğru risk paylaşımı zaman konusundaki yönetimden, işlemlere ilişkin gerçek yatırım düzeyinden, zarara maruz kalan kaynaklarda ve tarafların işlemler üzerindeki kontrol gücünden yararlanılarak saptanabilir.

Karşılaştırılabilirliğin saptanmasındaki dördüncü unsur ekonomik koşullardır. Ekonomik koşulları oluşturan öğeler:

- Pazarların coğrafi konumlarındaki benzerlik;
- Her pazarın göreceli büyüklüğü ve her pazardaki ekonomik gelişme boyutu;
- Pazarın hacmi (toptan, perakende vs.);
- İşlemi yapılan ürün, mal ya da hizmet için pazar payı;
- Üretim ve dağıtım unsurlarının yerel-özel maliyetleri;
- Pazardaki mal ve hizmetlere ilişkin rekabet boyutu;
- Pazarın daralıp daralmadığı ya da genişleyip genişlemediği gibi sektörlerin ekonomik koşulları;
- Alıcı ve satıcı için uygun olan gerçekçi seçenekler'dir.

Karşılaştırılabilirlikteki son unsur ise işlemlerdeki mal veya transferlerin karşılaştırılmasıdır. Bu karşılaştırma maddi varlıkların içerisinde yer alan gayri maddi varlıkları da içerebilir (482-1(d)3(v)).(Kapusuzoğlu, 2003:41).

Pazara yeni girişlerde ya da pazar payı oluşturma halinde karşılaştırılabilirlik şartlarına istisna getirilmiştir. Bununla birlikte getirilen bu istisna oldukça kısıtlanmıştır. İlk olarak kontrol edilen bir işlem için pazar stratejisi, ancak kontrol dışı bir mükellefin karşılaştırılabilir bir stratejiyi, karşılaştırılabilir koşullar altında karşılaştırılabilir bir süreç içerisinde gerçekleştirdiğinin gösterilmesi halinde kabul edilebilir (482-1 (d) (4) (i)). Bunun yanı sıra mükellef, aynı emsalin, kendisiyle ilişkisiz kişiler arasında benzer bir pazar stratejisi ve benzer risk yüklenilmesi yoluyla kabul edilebilir bir süre için uygulandığını, kendi stratejisinden önce gösterebilmelidir (482-1 (d) 4 (i)).İlişkili işlem, farklı coğrafi alanlarda gerçekleştiriliyorsa, emsallere uygunluk için düzeltme ya da ayarlama yapmak gerekli olabilir (482-1 (d) 4 (ii) A.) (Kapusuzoğlu, 2003:41).

Son olarak, işlemler günlük, olağan iş hayatındakilerden olmadığı sürece inanılabilir ölçütüne de uygun olmayacaktır (482-1 (d) 4 (iii) A). Ayrıca emsalle uygunluğa ulaşmak için yapılan satışlar da karşılaştırılabilirlikteki inanılabilirliği zedelemektedir. Karşılaştırılabilirlik, 482. madde bağlamındaki transfer fiyatlandırması analizlerinin

mihenk taşıdır. Karşılaştırılabilirlik standardı, başvuru yöntem tarafından nitelendirilmelidir. Ancak karşılaştırılabilirlik standardı tam, kesin sonuca ulaşmayı hiçbir zaman sağlamaz, ancak ideal sonuca mümkün olduğunca yaklaşmak temel amaçtır. Düzenlemeler, yukarıdaki bölümlerde de açıklandığı üzere belli bir esnekliğe sahiptir. Mükellefin kontrolü altındaki işlemleri değerlendirirken, kontrol dışı işlemlerin aynı olması aranmamakta, mantıklı bir değerlendirme yeterli görülmekte, yeterli benzerlik değerlendirmedeki mantığı sağlamaktadır. Bu benzerliğin derecesine göre de çeşitli ayarlamalar yapılabilmektedir.(Kapusuzoğlu, 2003:41).

3.2.3. En İyi Yöntem

ABD’de daha önce yapılan düzenlemelerde, transfer fiyatlandırmasının emsallere uygun olup olmadığı ya da ne şekilde düzenleme yapılacağı konusunda birkaç yöntemden bahsedilmiş ve yapılan düzenlemeler değiştirilemeyecek biçimde katı kurallar içeriyordu. 1993 yılında yapılan düzenleme ile en iyi yöntem kuralına uyulmaya izin verilmiştir (Taşkın:2012:142).

En iyi yöntemin seçilmesindeki dikkate alınan iki öncelikli faktör: denetlenen ve denetlenemeyen işlemler arasındaki karşılaştırılabilirlik derecesi ile analizde kullanılan veri ve varsayımların kalitesidir (Aksümer, 2015:58).

Yönetmelik, belli bir yöntem önermeden önce yöntem seçimine yönelik genel yaklaşımı düzenlenmiştir. Birbirleriyle ilişkili taraflar arasındaki emsal aralığı öyle bir yöntemle tespit edilmelidir ki, işlemin içinde bulunduğu şartlar ve gerçekler çerçevesinde emsal bedel sonuçlarına ilişkin en inandırıcı ölçü sağlanabilmelidir.(482-1 (c) 1).Yöntemler arasında herhangi bir öncelik ya da birinin diğerine göre daha inandırıcı olması söz konusu değildir (Kapusuzoğlu, 2003:62).

Emsallere uygunluk sonuçlarını belirlemede her yöntem kullanılabilir. Keza bir yöntem uygulaması tutarsız sonuçlar vermişse, farklı bir yöntemin uygulanması zorunlu hale gelecektir. Yöntemler arasındaki en büyük kıstas budur (482-1 (c) 1). (Kapusuzoğlu, 2003:62).

Öte yandan, en iyi yöntemi belirleyen iki temel unsur mevcuttur. Bunlar; (Kapusuzoğlu, 2003:62).

(1) Kontrol altındaki işlemler (ya da mükellefler) ile kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilirlikleri,

(2) Analizlerde kullanılan varsayım ve verilerin nitelikleridir. Sonuçların tutarlılığı, yöntem seçimini belirleyen diğer bir önemli unsurdur (482-1 (c) 2). İşlemler arasındaki karşılaştırılabilirliğin derecesini ölçmenin en önemli ve birincil unsuru veri ve varsayımların nitelikleridir. Yönetmelik, karşılaştırılabilirlik derecesinin ölçümünde tamlık, doğruluk, inandırıcılık ve analizlerde kullanılan veri ve varsayımların ağırlığı gibi genellemeler öngörmektedir (482-1 (c) 2 (i) (ii))

3.3 JAPONYA'DA TRANSFER FİYATLANDIRMASINA BAKIŞ

Japonya'da transfer fiyatlandırmasına ilişkin kurallar 1986 yılının mart ayında Japon parlamentosunun firmalar arası fiyatlandırma yasasını onaylaması ile yürürlüğe girmiştir.

Japonya'nın transfer fiyatlandırması sistemi; ABD, İngiltere, Fransa, Almanya ve Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü düzenlemelerine göre şekillenmiştir. A.B.D ve OECD modellerinden esinlenerek 66-5 numaralı kısım oluşturulmuştur.

Japonya'nın sisteminin ABD'nin 482. kısmına uymayan tarafı, sadece "yabancı bağlı" şirketlere uygulanmasıdır. Yabancı bağlı şirketin daimi işyerinin bulunması halinde Japonya'da elde ettiği kazançta uygulanmamaktadır. Bağımlı şirket ilişkisini daha belirgin olarak tanımlamıştır. Adi ortaklıklar ve şirket niteliği taşımayan iş ortaklıkları hariç tutulmuştur. İlişkili iki şirket arasında % 50 oranında sahiplik var ise veya şirketler arasında özel ilişki bulunmakta ise iki şirket ilişkili şirket olarak kabul edilecektir (Işık, 2005, s. 360).

Transfer fiyatlandırması düzeltme sisteminin amacı, malvarlığından ve işletmelerden elde edilen gerçek gelirlerin vergilendirilmesi olup, bu şekilde adil uluslararası gelir aidiyetinin sağlanması ve aynı zamanda gelirlerin yurtdışına çıkarılması engellenmektedir.

Transfer Fiyatlandırmasına ilişkin Japon Hukuku'ndaki düzenlemeler şu şekildedir: (Yavaşlar, 2013:44)

- a) Düzenleme sadece kurumlara uygulama bulacaktır, gerçek kişilere uygulanmaz;
- b) Hüküm sadece uluslararası işlemleri kapsamaktadır, yurtiçi işlemleri kapsamamaktadır;

- c) Karşılığın emsal fiyattan sapması halinde, kurumlar vergisine tabi beyan edilecek gelir ile emsal fiyat arasındaki farkı vergi ödevlisinin kendisinin hesaplaması gerekmektedir;
- d) Bu hüküm uygulanmasında, vergi ödevlisinin vergiyi dolanma veya vergi kaçırma kastının hiçbir önemi bulunmamaktadır;
- e) Düzenleme ancak, vergi ödevlisi kurumun gelirlerinin, emsal fiyattan sapan bir bedel içeren işlemlerle azaltılması halinde uygulanmaktadır.

Düzenleme, firmalara arası işlemlerde emsallere uygun fiyat saptanması için dört yöntem getirilmiştir. Bunlar: (Kapusuzoğlu, 2003:222)

1. Karşılaştırmalı Kontrol Dışı Fiyat Yöntemi,
2. Yeniden Satış Fiyat Yöntemi,
3. Maliyet Artı Yöntemi,
4. Diğer Yöntemler (yukarıdaki üç yönteme benzer ya da yasama organınca uygun görülen yöntemler).

2010 yılına kadar yöntemler arasında yasal bir öncelik sıralaması bulunmaktaydı. Uygun şekilde karşılaştırılabilir emsal fiyatlar bulunması halinde, standart yöntemlerin öncelikle uygulanması gerekirdi. Kazanç odaklı (kar) odaklı yöntemler bu nedenle sadece tamamlayıcı mahiyettedir. Ancak standart yöntemler arasında herhangi bir öncelik sonralık bulunmamaktaydı. Bu nedenle, bütün araştırma yöntemleri tüketilmesine rağmen hiçbir standart metodun uygulanmasının mümkün olmadığını vergi idaresinin ispatlaması halinde, vergi ödevlisinin standart metodun uygulanma birliğini ispat etmesi gerekmektedir (Yavaşlar, 2013:46).

2011 yılından beri yöntemlerin sıralanmasından vazgeçilmiştir. Hem bu kanun değişikliğinde, hem de 2010 yılında OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde yapılan değişiklikte aynı yol izlenmiştir (Yavaşlar, 2013:46).

Bu yasa değişikliği ile mevcut duruma en uygun metod uygulanması amaçlanarak, en iyi yöntem kuralı benimsenmiştir.

BÖLÜM 4.HAZİNE ZARARI VE DÜZELTME İŞLEMLERİ

4.1. TRANSFER FİYATLANDIRMASI DÜZENLEMELERİNDE HAZİNE ZARARI KAVRAMI

2006 yılında yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesi, kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal ve hizmet alım satımında bulunmaları halinde, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı hükmüne bağlanmıştır.

OECD düzenlemeleri esas alınarak yapılan bu düzenleme, ilişkili kişi kavramını geniş tutması münasebetiyle mükellefleri birçok konuda tereddütte düşürmüştür. Ortaya çıkan bu tereddütleri önemli ölçüde azaltacak düzenleme, 6 Haziran 2008 tarih ve 26898 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5766 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 21 maddesi ile 5520 sayılı Kanununun 13 maddesinin yedinci fıkrasına eklenmiştir.

Söz konusu düzenlemede “Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye’deki iş yeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü, hazine zararının doğması şartına bağlanmıştır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat veya bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.” şeklinde tanımlanmıştır.

Hazine zararının kapsamını değerlendirdiğimizde durum aşağıdaki gibidir:

- İşlem iki tam mükellef kurum arasında gerçekleşirse,
- İşlem tam mükellef kurum ve yabancı kurumların Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcileri arasında gerçekleşirse,

-İşlem bir yabancı kurumun Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilciliğinin bir diğer yabancı kurumun Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilciliğiyle arasında gerçekleşirse, işlemin tarafları ilişkili kişi ise, kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulünde hazine zararı kriteri aranacaktır (Kartaloğlu, 2009:165).

Yapılan değişikliklerle, yurt içi işlemlerle ve kurumların kendi aralarındaki işlemlerle sınırlı olarak, ilişkili kişiler arasında yapılan işlemlerde kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğmasına bağlanmıştır.

Vergi Kanunlarında yapılan bu değişiklikler ile kurumlar vergisi mükellefleri açısından transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını uygulaması için önemli yenilik getirilmiştir.

Aslında kazancın örtülü olarak dağıtılmasında hazine zararı aranması şartı OECD model düzenlemelerinde yer almayıp, ülkemize özgü bir düzenlemedir.

Her ne kadar "Hazine zararı" kavramı mevzuatımıza 5766 sayılı Kanun ile girmiş olsa da gerek idarenin gerekse yargının yabancı olmadığı bir kavramdır (Çölgezen, 2010:119).

Danıştay bir kısım kararlarında, örtülü kazanç dağıtan kurum ile ilişkili kişiden her ikisinin de kâr ettiği durumlarda bir taraf için doğan kazancın diğer taraf için gider olduğu, dolayısıyla toplamda bir hazine zararının olmadığı gerekçesiyle mükellef lehine hareket etmekteydi.

Örneğin, Danıştay 4. Dairesi'nin Kararı'nda "Aynı holdinge bağlı şirketlerden biri lehine hesaplanan faiz diğerinin giderini teşkil etmesi ve kurumlar vergisinin artan oranlı olmaması nedeniyle, şirketler arası faizsiz kredi aktarma örtülü kazanç dağıtımını değildir." (WEB_7, (2015)

Danıştay 4. Dairesi'nin başka Kararı'nda "... kurumlar yönünden örtülü kazanç dağıtıldığının kabulü için, ilgili kurumlar arasındaki çeşitli ilişkilerin, bu kurumların ödeyecekleri verginin azaltılması veya vergilendirilecek kazancın döneminin kaydırılmasına dönük olması ve bunun inceleme ile ortaya konulması gerekmektedir." şeklinde karar vermiştir. (WEB_8, (2015)

Bu kararlarda, Danıştay'ın örtülü kazanç dağıtımını müessesesi yoluyla bir eleştiride bulunabilmek için, dağıtan veya dağıtılan kurumlar bir arada değerlendirildiğinde, hazine'nin mutlak veya dönemsel bir kaybının olup olmadığı hususunun temel bir koşul olarak aranması gerektiği görüşünde olduğu görülmektedir.(Koyuncu, 1999:58)

5766 sayılı Kanunla getirilen düzenlemenin söz konusu tartışmalara bir son verdiğini söylemek doğru olacaktır. Artık “hazine zararı” transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının bir unsuru olarak sayılmış ve emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlanmıştır (Çölgezen, 2010:119).

Ancak yapılan bu düzenleme ile örtülü kazancın vergilendirilmesinin hazine şartı getirilmesi, bir vergi güvenlik müessesesi olarak transfer fiyatlandırmasının da özüne aykırı bir zemin oluşturduğu aşikârdır.

Çünkü bir işletmenin faaliyet ve sonuçları ile doğrudan ilgili olan kesim sadece devlet değildir. İşletmeler ile doğrudan ilgili olan devletin dışında işletme sahip veya ortakları, o işletme ile ticari, mali ve ekonomik ilişkiler geliştiren işletmeler ve toplum bireyleri, kredi, finans ve yatırım kurumları ve sosyal güvenlik kuruluşları da işletme ile ilişki içindedir.

Hazine zararının bir kıstas olarak aranması, tüzel kişi kavramına da aykırıdır. Her mükellef kendi yükümlülüğündeki beyana tabi gelir unsurlarının beyanından sorumludur ve mükellefiyetin devri mümkün değildir. Hazine zararı aranması hukuki bir kavram olan tüzel kişi kavramını hiçe sayarak, ilişkili kişiler ile birlikte tüm bağlı kuruluşları tek birim olarak değerlendirmektedir.

Bu hususta hazine zararı şartı aranmasına ilişkin Danıştay kararlarının da, kazancın aslen elde edildiği yerde ve elde edilen mükellef nezdinde vergilendirilmesi, vergi yükünün asıl mükellefe ait olması ilkesine de ters düşmektedir.

4.2 GRUP İÇİ HİZMETLERDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMASI

Globalleşme, teknolojik imkânlardaki gelişmeler, maliyet baskısı ve kontrolü artırma isteği birden fazla şirketi bünyesinde barındıran şirket gruplarındaki yönetim anlayışının hızla artan bir şekilde merkezileşmesine yol açmıştır. Bu anlayışa paralel olarak merkezi yönetim hizmetleri sunan holding veya grup içi hizmet şirketleri ortaya çıkmıştır. Holding veya grup içi hizmet şirketleri yaratmış olduğu katma değeri grup şirketlerinin kullanımına sunmaktadır.

Grup içi hizmetler, bir gruba dahil bir şirket tarafından diğer grup üyelerine sağlanan hizmetlerdir (Ağar, 2011:229).

Bu hizmetler tüm grup için yönetim, koordinasyon ve kontrol işlevlerinin sağlanmasını da içermekte olup, bu tür hizmetleri sağlamanın maliyeti, ana şirket, bu amaç için görevlendirilen bir grup üyesi veya diğer bir grup üyesi (grup hizmet merkezi) tarafından üstlenilebilmektedir.

Türk vergi mevzuatında, grup içi hizmetlere ilişkin ilk düzenlemelere 1 seri no'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin "Holding şirketlerin genel idari giderlerinin bağlı şirketlere dağıtımı" başlıklı 8.7. bölümünde yer verilmiştir. Söz konusu tebliğde, Holding şirketler tarafından bağlı şirketlere araştırma ve geliştirme, finansman temini, pazarlama ve dağıtım, yatırım projelerinin hazırlanması, hedeflerin tayini, planlama, örgütlendirme kararlarının uygulanması, bilgisayar hizmetleri, sevk ve idare, mali revizyon ve vergi müşavirliği, piyasa araştırmaları, halkla ilişkilerin tanzimi, personel temini ve eğitimi, muhasebe organizasyon ve kontrolü, hukuk müşavirliği konularında hizmetler verilebilmektedir.

Holding tarafından bağlı şirketlere verilen hizmetler için fatura düzenlenmesi zorunlu olup verilen hizmetin karşılığını teşkil eden bedelin, Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde yer alan emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenmesi gerekmektedir.

Grup içi hizmetlerin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı açısından değerlendirilmesine ilişkin geniş açıklamalara ise, 1 seri no'lu TF Genel Tebliği'nde yapılmış olup, sadece holding şirketler tarafından bağlı şirketlere verilen hizmetlerin değil, bağlı şirketler tarafından diğer bağlı şirketlere verilen hizmetlerin de emsallere uygunluk ilkesine aykırı olmaması gerektiği belirtilmiştir.

Grup şirketleri KVK uygulaması açısından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmekte olup, ana şirketin bağlı şirketlere veya aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine hizmet vermesi halinde "grup içi hizmet" söz konusu olabilmekte ve ilişkili kişi kapsamında değerlendirilebilmektedir. Söz konusu hizmet bedelinin gider olarak dikkate alınabilmesi için (Tokur, 2008:177).

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

4.2.1 Grup İçi Hizmetlerin Fiilen Sağlanıp Sağlanmadığının Tespiti

Grup içi hizmetlerde hizmetlerin fiilen sağlanıp sağlanmadığının belirlenmesi için; söz konusu hizmetin, hizmeti alan grup üyesinin ticari pozisyonunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlayıp sağlamadığı, hizmete ihtiyacı olup olmadığının incelenmesi ve sonuçlarının mümkün olduğunca somut verilerle ortaya konulması gerekmektedir.

Hizmet ilişkisinde tarafların amaçlarının ortaya konulması ve alınan veya verilen hizmetin gerekliliklerinin net bir biçimde belirtilmesine çalışılmalıdır. Hizmeti veren açısından maliyetlerine uygun hareket edilmesi hizmeti alan açısından da yansıtılacak maliyet ile elde edilecek değer arasında bir denge kurulmalıdır. Hizmeti alan açısından alınan hizmetin getirilerinin detaylandırılması yerinde olacaktır.

Grup içi hizmetleri sunan açısından hizmet analizi olarak tanımlanacak çalışma, grup içi hizmetleri alan açısından fayda analizi olarak karşımıza çıkmaktadır. Hizmet/Fayda analizi hizmet ilişkisi taraflarının çıkarlarını ortak bir noktada buluşturmaya çalışmaktadır; zaten fiyatta bu noktada oluşmaktadır (WEB_9, (2010)).

Hizmet/Fayda Analizi'nde değişik yöntemler uygulanmakla birlikte çoğunlukla karşılıklı müzakere yöntemi kullanılmaktadır. (Maliyet ve faydaların bildirimi ve ilgili şirketlerden geri bildirim) (WEB_10, (2016)).

Dikkat edilmesi gereken hususlar;

- Hizmet sunucusunun kapasitesi ve organizasyonu,
- Fiyatlandırma ile sağlanan faydanın orantılı olup olmadığı,
- Hizmet alanın organizasyon şeması ve ticari alımları,
- Hizmet alanın kendi organizasyonu kurma ve dışarıdan hizmet alma isteği,
- Ekonomik/ticari katkı sağlayıp sağlamadığı,
- Ticari kazanç ile illiyet bağı olup olmadığı,
- Hizmetin alındığına ve verildiğine ilişkin somut deliller,
- Grup analizi (Merkezi/örgütsel yapılanma),
- Sektör analizi,
- Sağlanan faydalar/Beklenen faydalar (WEB_10, (2016)).

4.2.2. Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Belirlenmesi

Grup içi hizmetlerin fiilen sağlanıp sağlanmadığının yanı sıra hizmet bedelinin hem hizmeti alan hem de hizmeti sağlayan bakımından ayrı ayrı ele alınarak emsallere uygunluğunun değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bilindiği üzere emsallere uygunluk ilkesi ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin arada böyle bir ilişki bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Bu tanımın olmazsa olmaz unsuru mal veya hizmet alım ya da satımının kontrol altında olmayan bağımsız kişilerle de yapılıyor olabilmesidir (WEB_9, (2010)).

Holdingleer ya da grup şirketlerinde grup içi hizmetlerde, hizmet bedeli uygun bir kâr marjını içermelidir. Bu oranın emsallere uygun olması beklenmektedir. Bunun için yapılması gereken ise artık bir klasik anlamda transfer fiyatlandırması ekonomik analizidir. Buna göre işlemin mahiyetine en uygun yöntem belirlenecek, daha sonra ise sırasıyla fonksiyonel bazda emsaller aranacak, uygun kâr düzeyi göstergesi belirlenecek ve son olarak da hizmet bedellerinin yani kâr marjı hak eden giderlerin emsallere uygunluk prensibini karşılayıp karşılamadığı emsallere göre değerlendirilecektir.

4.2.3 Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Tespitinde Uygulanabilecek Yöntemler

Grup içi hizmetlerde hizmet bedelinin emsallere uygun bedel olması gerekmektedir. Emsallere uygun bedel tespiti bakımından ise grup içi hizmetlerde genellikle karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ve maliyet artı yönteminin tercih edilmesine rağmen, 5520 Sayılı Yeni KVK'nın 13/4 maddesinde sıralanan diğer emsal bedel tespit yöntemlerinin de kullanılmasına izin verilmiştir.

1 Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği'nde belirtilmemiş olsa da grup içi hizmetlerde emsal bedel tespit edilirken bazı yansıtma yöntemleri kullanılmaktadır. Bu yöntemlerden ilki doğrudan ücretlendirme yöntemidir. Doğrudan ücretlendirme yönteminde verilen hizmetin bedeli tespit edilebiliyorsa doğrudan yansıtılır. Diğer yöntem ise gider bölüşüm yöntemidir. Bu yöntem genellikle doğrudan yansıtmanın yapılmadığı işlemlerde başvurulmaktadır ve bu yöntem dolaylı yansıtma yöntemi olarak da adlandırılmaktadır (Köse ve Ferhatoğlu, 2008:102-103).

- Doğrudan Ücretlendirme Metodu

Doğrudan ücretlendirme metoduna göre, verilen hizmet belirlenebiliyorsa bu hizmetin ücreti de kolaylıkla tespit edilebilir. Rehber, ÇUS'lara verilen hizmetin tespitinin kolaylıkla yapılabildiği durumlarda doğrudan ücretlendirme yöntemini kullanmalarını tavsiye etmektedir. Ancak, belirli bir hizmetin özel olarak grup içi şirketin birine değil de, tüm grup içi şirketlere yapılıyor olması halinde grup içi şirketlere doğrudan ücretlendirme yapılması mümkün değildir. Bu durumda hizmetten faydalanan şirketlerin ücretlendirilmesinde bu hizmetin yapımında katlanılan giderlerin veya maliyetlerin şirketlerin hizmetten hangi oranlarda faydalandıklarının tespit edilmesi ve giderlerin paylaşımı gerekmektedir (Uyanık, 2006:217).

Grup içi hizmetlerin doğrudan ücretlendirilmesinde Rehber'in I, II ve III bölümlerinde belirtilen prensiplere uyulmalıdır. Genellikle grup içi hizmetlerin fiyatlandırılmasında, Karşılaştırılabilir Kontrol Dışı Fiyat Yöntemi ve Maliyet Artı Yöntemi uygulanır. Grup içi hizmet aynı zamanda bağımsız şirketlere de veriliyorsa karşılaştırılabilir Kontrol Dışı Fiyat Yöntemi ve karşılaştırılabilir kontrolsüz emsalin olmaması halinde ise Maliyet Artı Yöntemi uygulanmalıdır. Maliyet Artı Yöntemi uygulanması halinde, kontrollü ve kontrolsüz işlemlerdeki maliyetler arasında tutarlılık olmalıdır. Karşılaştırılabilir Kontrol Dışı Fiyat Yöntemi uygulanabilir ancak karşılaştırılabilir kontrolsüz bir örneğin olmadığı durumda analiz yapılırken, hizmetlerin karşılaştırılmasının geçerli olabilmesi için hizmeti veren şirketin katlandığı maliyetlerde ayarlama yapılmasını gerektirir. Bağımlı şirketin hizmetlerin verilmesinde aracılık hizmeti vermesi halinde Maliyet Artı Yöntemi uygulamasında kâr oranının aracılık hizmeti olarak tespit edilmesi gerekmektedir (Aktaş, 2003:130).

- Gider Bölüşüm Metodu

Uluslararası şirketler hizmetlerin karmaşıklığından dolayı doğrudan fiyatlama yöntemini uygulamalarının mümkün olmadığı durumlarda tahminlere dayalı ve yaklaşık olarak maliyetlerin bölüşüm ve paylaşımını esas alarak grup içi hizmetin emsal bedelini dolaylı olarak hesaplayabilirler. Ancak, bu yöntem aynı hizmetin şirketin ana faaliyet alanı olması ve bağımsız şirketlere de sunulan bir hizmet olması halinde uygulanmaz. Yapılan hizmetin doğası gereği bu yöntemin kullanılması gereken olaylar bulunmaktadır. Örneğin, satışların artışı için merkez tarafından yapılan uluslararası fuar katılımı, uluslararası basında ve diğer yollarla reklam kampanyaları gibi aktiviteler

sonucunda bağılı şirketlerin üretimi ve satışı artabilir. Bu durumda hizmet maliyetleri, doğrudan hesaplanarak, maliyetin ne kadarının hangi şirkete ait olacağı kesin olarak tespit edilemeyeceği için bağılı şirketler arasında dağıtılamaz. Giderlerin dağıtımını satış miktarı, personel sayısı veya diğer hususlar temel alınarak, yani bir dağıtım anahtarı kullanılarak yapılmalıdır (Aktaş, 2004:162).

Konuya ilişkin 1 seri no'lu transfer fiyatlandırması tebliğinde örnekler verecek olursak; (ABCD) şirketler grubudur. (A) şirketi Almanya'da bulunan ve (ABCD) grubuna insan kaynaklarının yönetimine ilişkin hizmetler sunan bir şirkettir. (A) şirketinin sunduğu hizmetin maliyeti 33.000 TL'dir. (B) ve (C) şirketleri Almanya'da, (D) şirketi ise Türkiye'de faaliyet göstermektedir.

(A) şirketinin söz konusu hizmete ilişkin faydaları kesin olarak ölçemediği varsayımı altında, ortaklaşa kullanılan bu hizmet maliyeti uygun bir dağıtım anahtarı kullanmak suretiyle paylaşılacaktır. Örneğimizde uygun dağıtım anahtarının şirketlerde çalışan kişi sayısı olduğu varsayılmıştır. Söz konusu şirketlerde çalışan kişi sayıları toplamı aşağıdaki gibidir:

(B) şirketi	600 kişi
(C) şirketi	250 kişi
(D) şirketi	250 kişi

(A) şirketinin yukarıdaki dağıtım anahtarını esas alarak 33.000 TL'lik toplam gideri dağıtması halinde aşağıdaki sonuçlar elde edilir:

	Kişi Sayısı	Gider Payı (TL)
(B) şirketi	600	18.000
(C) şirketi	250	7.500
(D) şirketi	250	7.500
TOPLAM	1.100	33.000

Tablodan da görüleceği üzere, Türkiye'de faaliyette bulunan (D) şirketi için gider payı 7.500 TL'dir. Ancak, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin kullanılması sonucu söz konusu hizmetin emsallere uygun bedelinin 6.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda, (D) şirketinin gider payı 6.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

Örnek-2;

Merkezi İstanbul'da bulunan (A) Holding Şirketinin Türkiye'de 3 bağılı şirketi bulunmaktadır. Grup şirketlerinden Ankara'da bulunan (AA) şirketi ve Afyon'da

bulunan (AB) şirketi çimento üretimi ve pazarlaması alanında faaliyette bulunmaktadır. İstanbul'da bulunan (AC) şirketi ise bankacılık alanında faaliyet göstermektedir.

(A) şirketi aynı grubun üyesi olan (AA) ve (AB) şirketlerinin imalat faaliyetlerinde kullandığı makine ve teçhizatın onarımına ilişkin hizmetler sunmaktadır. Söz konusu hizmetin maliyeti 15.000 TL olarak belirlenmiştir. (A) şirketi söz konusu hizmete ilişkin faydaları kesin olarak ölçemediği varsayımı altında, bu hizmet maliyetini uygun bir dağıtım anahtarı kullanmak suretiyle paylaşmıştır. Dolayısıyla, uygun bir dağıtım anahtarı kullanmak suretiyle yapılan gider dağılımının aşağıdaki gibi olduğu varsayılmaktadır.

	Gider Payı (TL)
(AA) şirketi	7.250
(AB) şirketi	7.750
TOPLAM	15.000

Söz konusu şirketin aynı grubun üyesi olan (AA) ve (AB) şirketlerinin imalat faaliyetlerinde kullandığı makine ve teçhizatın onarımına ilişkin hizmet maliyeti üzerinden % 4 brüt kâr elde etmek suretiyle hizmetin maliyeti aşağıdaki gibi yeniden belirlenmiştir.

$$(AA) \text{ Şirketi} = 7.250 \times 1,04 = 7.540 \text{ TL}$$

$$(AB) \text{ Şirketi} = 7.750 \times 1,04 = 8.060 \text{ TL}$$

$$\text{TOPLAM} \quad 15.600 \text{ TL}$$

Ancak yapılan karşılaştırılabilirlik analizi sonucu, ilişkisiz (B) ve (C) şirketlerinin aynı hizmeti ilişkili olmayan şirketlere % 2 brüt kâr marjıyla verdiği tespit edilmiştir. Dolayısıyla, yeniden tespit edilen emsallere uygun bedeller aşağıdaki gibi olacaktır:

$$(AA) \text{ Şirketi} = 7.250 \times 1,02 = 7.395 \text{ TL}$$

$$(AB) \text{ Şirketi} = 7.750 \times 1,02 = 7.905 \text{ TL}$$

$$\text{TOPLAM} \quad 15.300 \text{ TL}$$

4.3 HAZİNE ZARARI UYGULAMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

4.3.1 Her Türlü Verginin Eksik Veya Geç Tahakkuk Ettirilmesi Sorunu

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13.maddesine eklenen hazine zararı şartına ilişkin maddede yer alan “her türlü vergi” ye atıf yapılmakta ancak bu vergilerin türleri konusunda herhangi bir açıklama bulunmamaktadır.

Madde gerekçesinde: “Gelir, Kurumlar ve her türlü” vergiden bahsedilmektedir. Bu ifade, sadece resim ve harçlar ve diğer kamu gelirlerinin kapsam dışı bırakıldığı konusuna açıklık getirmektedir. Dolayısıyla KDV, Geçici Vergi, Özel Tüketim Vergisi ve Damga Vergisi’ de ilgili madde hükmü kapsamında değerlendirilip, değerlendirilmeyeceği konusunda farklı görüşlerin ortaya çıkmasına sebep olmuştur.

I. Görüş: Sadece gelir üzerinden alınan vergilerin anlaşılması gerektiği görüşü:

Bu görüşü savunanlar Hazine şartının sadece Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesine yönelik yapıldığını ve dolayısı sadece gelir üzerinden alınan vergiler bağlamında ele alınması gerektiğini ortaya koymuştur.

Diğer vergilerinde kapsama dahil edilmesi için kanunda açık bir hüküm bulunması gerektiğini oysa, diğer vergi kanunlarında da bunu teyit eden hükümler bulunmadığından genişletici yorum yapılamayacağını dile getirmektedir.

Belki de bu görüşün en büyük dayanağı, kurumlar vergisine yönelik bir düzenlemenin, diğer vergilerde ortaya çıkan hazine zararı nedeniyle devreye sokulması, bu düzenlemeye has özelliklerin diğer vergiler içinde uygulanıp uygulanmayacağı sorununu ortaya çıkarmaktadır.

Özellikle; transfer fiyatlandırması ile ilgili bir hüküm, açıkça öngörmemesine rağmen salt genişletici bir yorum ile mükelleflerin KDV Kanunu'ndan kaynaklanan haklarını kullanmasını engellemiş olacaktır.

Yine sözleşmeye dayanan damga vergisinin hukuki güvenceye ilişkin bir işlem vergisi olması sebebi ile bu verginin de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını müessesesine konu edilmesinin mümkün olmayacağıdır (Gülhan, 2014:62).

II.Görüş: Dolaylı-Dolaysız ayrımı yapmadan her türlü vergi türü görüşü:

Bu görüşü savunanlar ise, lafzi yorum gereğince madde metninde geçen “her türlü vergi” ibaresinden, “dolaylı-dolaysız” ayrımı yapmadan her vergi türü” anlaşılmalıdır. (Öcal, 2010: 24)

İlişkili kişilerin aralarında gerçekleştirdikleri işlemler nedeniyle kurumlar vergisi açısından hazine zararı oluşmamakla birlikte, diğer vergiler açısından, örneğin KDV açısından hazine zararı oluşması durumunda, kazancın örtülü olarak dağıtıldığı kabulü gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı 3 no’lu transfer fiyatlandırması tebliğ taslağı ile her türlü vergi toplamını, tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemle ilgili tüm vergilerin toplamıdır ifadesine yer vermiştir.

Dolayısı ile hazine zararının tespitinde kurumlar vergisi ile birlikte gelir vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk etmesi gereken her türlü vergi toplamı birlikte değerlendirilecektir ifadesi ile farklı görüşleri sonlandırmıştır (6728 Sayılı Kanun, 2016).

4.3.2. Hazine Zararının Bulunup Bulunmadığında Hangi Vergilendirme Döneminin Dikkate Alınacağı

Uygulamada karşılaşılabilecek bir başka sorun ise, matrahta meydana gelen değişikliğin farklı dönemlerde ortaya çıkmasıdır (Gülhan, 2014:64).

Bu durumda zamanaşımı süresince mükellefin örtülü kazanç riski ile karşı karşıya kalması söz konusu olacaktır. Hazine zararının doğduğunun; sadece işlemin yapıldığı vergilendirme dönemi itibariyle değil, takip eden vergilendirme dönemlerine olan etkisi yönüyle değerlendirilmesi gerekirse, ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlerde, işlemlerin sadece gerçekleştiği vergilendirme döneminde değil takip eden vergilendirme dönemlerinde de, eksik veya geç tahakkuka sebep olup olmadığı araştırılmalıdır.

Bu durumda hazine zararı sorgulanırken vergilendirme dönemi içerisinde geçici vergi dönemleri ayrıca değerlendirilmelidir. Sadece hesap dönemini kapsayan Kurumlar Vergisi açısından yapılan değerlendirme yanlış sonuçlara neden olabilecektir.

Keklikçiden alınarak tarihleri güncellenen örneğe göre; 2015 vergilendirme döneminde X Anonim Şirketi, Y Anonim Şirketi’nin ilişkili kişisi olup, Y A.Ş.’den emsal fiyatı

280.000,00 TL olan toplam danışmanlık hizmetini, 200.000,00 TL'ye almıştır. İlgili firmaların 2015 ve 2016 vergilendirme dönemlerine ilişkin Kurumlar Vergisi Beyanname bilgileri aşağıdaki gibidir:

2015-2016 Kurumlar Vergisi Beyanname Bilgileri(Danışmanlık faturasının 200.000,00 TL üzerinden düzenlenmesi durumunda/Fiili Durum):

X ANONİM ŞİRKETİ 2015

I- Ticari Bilanço Zararı	440.000,00
II- İlaveler (K.K.E.G)	40.000,00
III- Cari Yıla ait Zarar, İstisna ve İndirimler	400.000,00
Toplamı	
IV- Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları	0,00
V- Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararları	400.000,00

Y ANONİM ŞİRKETİ 2015

I- Ticari Bilanço Zararı	190.000,00
II- İlaveler (K.K.E.G)	70.000,00
III- Cari Yıla ait Zarar, İstisna ve İndirimler	120.000,00
Toplamı	
IV- Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları	0,00
V- Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararları	120.000,00

X ANONİM ŞİRKETİ 2016

I- Ticari Bilanço Zararı	350.000,00
II- İlaveler (K.K.E.G)	25.000,00
III- Cari Yıla ait Zarar, İstisna ve İndirimler	325.000,00
Toplamı	
IV- Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları	0,00
V- Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararları	325.000,00

Y ANONİM ŞİRKETİ 2016

I- Ticari Bilanço Kârı	625.000,00
II- İlaveler (K.K.E.G)	80.000,00
III- Kâr	705.000,00
IV- Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları	120.000,00
V- Kurumlar Vergisi Matrahı	585.000,00
VI- Hesaplanan Kurumlar Vergisi	117.000,00

2015-2016 Kurumlar Vergisi Beyannamesi Bilgileri(Danışmanlık Faturasının Emsal Fiyattan (280.000,00 TL) Düzenlenmesi Durumunda):**X ANONİM ŞİRKETİ 2015**

I- Ticari Bilanço Zararı	520.000,00
II- İlaveler (K.K.E.G)	40.000,00
III- Cari Yıla ait Zarar, İstisna ve İndirimler	480.000,00
Toplamı	
IV- Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları	0,00
V- Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararları	480.000,00

Y ANONİM ŞİRKETİ 2015

I- Ticari Bilanço Zararı	110.000,00
II- İlaveler (K.K.E.G)	70.000,00
III- Cari Yıla ait Zarar, İstisna ve İndirimler	40.000,00
Toplamı	
IV- Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları	0,00
V- Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararları	40.000,00

X ANONİM ŞİRKETİ 2016

I- Ticari Bilanço Zararı	350.000,00
II- İlaveler (K.K.E.G)	25.000,00
III- Cari Yıla ait Zarar, İstisna ve İndirimler	325.000,00
Toplamı	

IV- Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları	0,00
V- Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararları	325.000,00

Y ANONİM ŞİRKETİ 2016

I- Ticari Bilanço Kârı	625.000,00
II- İlaveler (K.K.E.G)	80.000,00
III- Kâr	705.000,00
IV- Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları	40.000,00
V- Kurumlar Vergisi Matrahı	665.000,00
VI- Hesaplanan Kurumlar Vergisi	133.000,00

Örnekte görüldüğü üzere 2015 vergilendirme döneminde her iki firma da zarar beyan ettiğinden konsolide düşünüldüğünde vergi de herhangi bir eksik tahakkuk etme durumu söz konusu değildir. (KDV ve Geçici Vergiler göz ardı edilmiştir)

Fakat takip eden 2016 vergilendirme döneminde emsal fiyattan düzenlenmeyen fatura nedeniyle Y A.Ş. firmasına ait kurumlar vergisinin 16.000,00 TL eksik vergi tahakkuk ettiği görülmektedir (Keklikçi, 2010:197-198-199).

Maliye Bakanlığı 3 no'lu transfer fiyatlandırması tebliğ taslağı ile emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat veya bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi her türlü vergi toplamının indirim, istisna, oran farklılığı, zarar mahsubu ve benzeri nedenlerle cari ya da izleyen dönemlerde eksik veya geç tahakkuk ettirilmesi durumunda hazine zararının oluştuğu kabul edilecektir ifadesi ile farklı görüşleri sonlandırmıştır (6728 Sayılı Kanun, 2016).

4.3.3 Birbirlerinden Farklı Türde Matrah Farklarının Varlığı Durumunda Hazine Zararının Tespiti

Mevcut haliyle oldukça gri alanları bünyesinde bulunduran hazine zararı kriterinin araştırılması esnasında ortaya çıkan sorunlardan biride ilgili dönemde ortaya çıkan farkı matrah durumlarında hazine zararı için hangi matrahın ele alınacağıdır.

Vergi incelemesi sonucunda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılmış olduğu tespit edilmekle birlikte hazine zararı ortaya çıkmadığı tespiti yapıldığı, ancak

bu tespitin yanı sıra işletmenin amortisman oranının hatalı tespit edilmesi eleştiriye maruz kalma durumunu konuya özgü bir örnekle somutlaştırırsak;

Vergi incelemesi sonucunda, tam mükellef (A) A.Ş.'nin 2016 hesap döneminde emsallere nazaran 10.000 TL düşük bedelle ortağı (B) A.Ş. 'ye arsa sattığını (diğer vergiler boyutu ihmal edilmek koşuluyla) ve (A) A.Ş.'nin 2015 yılından 2016 yılına 15.000 TL devir zararı bulunduğunu varsayarsak; bu durumda aynı incelemede, yine 2016 hesap dönemine ilişkin olarak (A) A.Ş.'nin amortismanlarını 7.000 TL fazla hesaplamak suretiyle kazancını bu tutar kadar düşürsek, bu durumda hazine zararı (A) A.Ş. için aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Buna göre;

(A) A.Ş. 2016 HESAP DÖNEMİ KURUMLAR VERGİSİ BEYANI	
2016 Hesap Dönemi Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Nedeniyle Eklenen Tutar	10.000,00 - TL
Amortisman Farkı Nedeniyle Matraha İlavesi Gereken Tutar	7.000,00 - TL
2016 Hesap Dönemi Matrah Farkı	17.000,00 - TL
Geçmiş Yıl Zararı	(15.000,00) - TL
2016 Hesap Dönemi Matrahı	2.000,00 - TL
Kurumlar Vergisi	400,00 - TL

400 TL vergi tutarı üzerinden inceleme elemanın kanaati doğrultusunda bir katı veya 3 katı vergi ziyai cezası kesilmek suretiyle cezalı vergi tarhiyatı yapılacaktır.

4.3.4 Hazine Zararı Yalnızca Bir Vergi Türünden Oluşuyorsa Diğer Vergi Türlerinde Durum

Hazine zararı konusunda yaşanan bir diğer tereddüt ise, farklı vergi türlerinin varlığı halinde hazine zararının nasıl hesaplanacağı ve diğer vergi türleri itibariyle eleştiri getirilip getirilemeyeceği hususudur.

Örneğin ilişkili şirkete emsale aykırı olarak mal satışında bulunan bir mükellef (her iki firmada da kurumlar vergisi olmadığı için) kurumlar vergisi açısından hazine zararına yol açmamıştır. Ancak; yapılan analiz sonucunda KDV açısından (malı alan karşı taraftaki şirketin devreden KDV beyanı, mal satışı yapan şirketin ise hesaplanan KDV beyanın bulunması nedeniyle) hazine zararının oluştuğu ortaya çıkmıştır. Bu durumda malı satan şirket adına KDV tarhiyatı mı yapılacaktır, yoksa KDV eleştirisinin yanı sıra kurumlar vergisi yönünden de tarhiyata gidilecek midir? (Gülhan, 2014: 64).

Hazine zararı şartının sadece kazanç üzerinden alınan vergiler bakımından incelemeye konu edilmesi bir görüş olarak savunulacak olursa bu düşünceye paralel olarak burada örtülü yollarla kar aktarımının KDV yönüyle eleştiriye dahil edilmemesi, bunun ancak kazanç üzerinden alınan vergiler vasıtasıyla yapılabilmesi tabiidir.

Meseleyi konunun diğer tarafı ile ele almak icap ederse, hazine zararına yol açan vergiler KDV dahil tüm vergiler yönünden ele alınmalıdır. Nitekim Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 3 no'lu Transfer Fiyatlandırması Tebliğ Taslağı ile konuya ilişkin verdiği örnekler kısmında her türlü vergi toplamını birlikte değerlendirileceğini ifade ederek genel hükümler uygulanacağını ifade eden görüşle kesişen hüküm ifade etmiştir.

4.4. TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA DÜZELTME İŞLEMLERİ

Transfer fiyatlandırmasında “Düzeltilme” mekanizması, matrah artırımını gerektiren pozitif düzeltme ile matrah artırımına sebep işlemin diğer tarafı olan ilişkili kişi veya şirketin matrahını azaltıcı düzeltmeyi de içeren çift yönlü bir düzeltme mekanizmasıdır (Pehlivan, 2015:65).

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç aktarımına yönelik hükümlerde bir takım düzeltme türleri ve işlemleri gündeme gelmektedir. Transfer fiyatlandırması uygulamaları kapsamında gündeme gelen düzeltme işlemleri OECD tarafından hazırlanan ve 2010 yılında güncellenmiş olan “Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberinde” detaylı bir şekilde açıklanmıştır. OECD Rehberinin Tanımlar bölümünde, birincil düzeltme (Primary Adjustment), müteakbil düzeltme (Corresponding Adjustment), telafi edici/denkleştirici düzeltme (Compensating Adjustment) ve ikincil düzeltme (Secondary Adjustment) olmak üzere, 4 farklı düzeltme öngörülmüştür (Erdem, 2013:24).

Bu düzeltme tanımlamalarına aşağıda sırasıyla yer verilmiştir. (Erdem, 2013:24).

Birincil Düzeltme (Primary Adjustment): Bir ülkedeki bir işletmenin ikinci bir ülkenin vergilendirme alanında faaliyet gösteren ilişkili işletmesiyle olan işlemlerine emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması sonucunda şirketin vergiye tabi kârları üzerinden bu birinci ülkede bulunan vergi idaresi tarafından yapılan düzeltmedir (OECD Rehberi:28).

Bu tanım esas alındığında birincil düzeltme, ilgili ülkede transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı nedeniyle oluşabilecek vergi kayıp ve kaçaklarının engellenmesi için vergi dairesince yapılan ve genel olarak vergi mükellefinin beyannamesini teslimden sonra gerçekleşen düzeltmedir (Erdem, 2013:24).

Mütekabil Düzeltme/Karşı Taraf Düzeltmesi (Corresponding Adjustment): İki farklı ülkenin vergi sistemindeki kâr paylaşımının tutarlı bir biçimde gerçekleşmesini sağlamak üzere, ikinci ülkede faaliyet gösteren ilişkili kuruluşun vergi yükümlülükleri üzerinde, bu ülkedeki vergi idaresi tarafından, birinci ülkenin vergi sistemindeki vergi idaresinin yapmış olduğu ilk düzeltmeye tekabül edecek biçimde uygulanan düzeltme işlemini ifade etmektedir (OECD Rehberi:25).

KVK'nın 13 üncü maddesine göre örtülü dağıtılan kazanç, kar payı olarak kabul edilmekte ve bunu elde eden ilişkili kişi düzeltmeyi buna göre yapmaktadır. 1 No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliğinde "Karşı Taraf Düzeltmesi" olarak belirtilen bu düzeltme türü, kar payının istisna olması halinde yapılabilmekte ve çifte vergilendirme önlenmiş olmaktadır (Pehlivan, 2015:63).

Temel amaç, transfer fiyatlandırması nedeniyle örtülü kazanç dağıtımı yapan mükellef nezdinde bir eleştiri getirildiği zaman, örtülü kazanç dağıtılan mükellef nezdinde de bir düzeltmenin yapılmasını sağlamaktır (Uçar, 2012:153).

Telafi edici/Denkleştirici Düzeltme (Compensating Adjustment): Mükellefin, ilişkili kuruluşlar arasında uygulanan fiyatlardan farklı olmasına rağmen, kendi görüşüne göre kontrol edilen bir işlem için emsal fiyata uygun olduğunu düşündüğü bir bedel üzerinden bir transfer fiyatını belirlemesinde uyguladığı düzeltmedir. Bu düzeltmenin vergi beyannamesi teslim edilmeden önce uygulanması gerekir (OECD Rehberi:25).

Bu düzeltme nitelik itibarıyla idare tarafından gerçekleştirilen birincil düzeltmeye benzemekle birlikte idarece yapılan düzeltmeden en önemli farkı, bu düzeltmenin mükellefin kendisi tarafından ve beyannamelerin verilmesinden önce gerçekleştirilmesidir (Erdem, 2013:24).

Bu düzeltme türünde mükellef, transfer fiyatlandırmasının vergi kanunları açısından hukuki tekemmülünden önce ilişkili tarafla faturalaşmakta yada tebliğde belirtildiği üzere muhasebe kayıtları üzerinden hesaben düzeltme yapabilmektedir. (Pehlivan, 2015:64).

İkincil Düzeltme (Secondary Adjustment): İkincil işlem üzerinde tarh edilen vergiden kaynaklanan düzeltmedir. İkincil İşlem (Secondary Transaction), bazı ülkelerin birincil düzeltmeye yönelik önerilerin ardından, kârların birinci düzeltme ile tutarlı bir biçimde fiilen paylaşımını gerçekleştirmek üzere yerel mevzuatları uyarınca öne sürecekleri yapıcı bir işlemdir. İkincil işlemler, yapıcı temettüler, yapıcı öz sermaye katkıları, ya da yapıcı krediler biçiminde gerçekleşebilir (OECD Rehberi:29).

Bu düzeltme türü, KVK'nın 13/6 ncı maddesi gereğince, örtülü dağıtılan kazancın kar payı olarak kabul edilmesi ile temettü gelirinin vergilendirmesine yöneliktir (Ateş, 2011:85).

4.4.1 Türk Vergi Sisteminde Transfer Fiyatlandırmasında Düzeltme Hükümleri

Türk vergi sistemimizde, düzeltmeye ilişkin hükümlere V.U.K kapsamında yer verilmiş olmakla birlikte, bir vergi güvenlik mekanizması olarak 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinde yer verilmiştir.

KVK'nın 13'üncü maddesinin 6'ncı bendine göre tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, kanun maddesinde öngörülen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılmış ve daha önce yapılan vergilendirme işlemlerinin, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir.

Kanunun 13/6 ncı maddesinde yer alan hükmün getirilmesindeki temel amaç, transfer fiyatlandırması nedeniyle örtülü kazanç dağıtımını yapan mükellef nezdinde bir eleştiri getirildiği zaman, örtülü kazanç dağıtılan mükellef nezdinde de bir düzeltmenin yapılmasını sağlamaktır. Örtülü olarak dağıtılan kazancın kâr payı sayılması ile mükellefler bu kâr payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanacağından, "karşı taraf düzeltmesi" bu şekilde, işleme taraf olanlar arasında gerçekleşmiş olacaktır.

Böylece, aynı işlem üzerinden mükerrer vergilemenin önüne de geçilmiş olacaktır. Bu şekilde dağıtılmış kâr payının net kâr payı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır (5520 Sayılı KVK, 2006).

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılacak kişinin tam mükellef, dar mükellef olarak örnekle açıklarsak: (Erdem, 2013: 26-27)

(A) Kurumunun ortağı (B)'ye emsallere uygun fiyatı 120.000 TL olan bir malı 70.000 TL 'ye satması halinde yapılacak işlemler aşağıdaki gibidir.

(A) Kurumu tam mükellef ise; 50.000 TL transfer fiyatlandırması yoluyla (B) Kurumuna aktarıldığından söz konusu tutar (A) Kurumunun dönem kazancına eklenerek kurumlar vergisi yönünden tarhiyat yapılacaktır.

(B) Kurumu ise 120.000 TL tutarındaki malı 70.000 TL'ye satın almıştır. Aradaki 50.000 TL tutarındaki fark bu kurum için kar payı niteliğindedir.

Bu çerçevede, örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B) tam mükellef kurum ise dağıtılan örtülü kazanç Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre, iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilecek olup düzeltme beyanname üzerinde yapılacaktır.

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B), Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurum veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükellef ise dağıtılan kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Brüt Tutar: $\frac{\text{Net Tutar} \times 100}{100 - \text{Tevkifat Oranı}}$

Brüt Tutar: $\frac{50.000 \times 100}{100 - 15} = 58.824 \text{ TL}$

Kâr Payı Tevkifatı: $58.824 \times \%15 = 8.824 \text{ TL}$

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B) kurumlar vergisinden muaf bir kurum ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 inci maddesinin ikinci fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

(A) Kurumu dar mükellef ise; (A) Kurumu tarafından, yurt dışında bulunan ana merkeze aktarılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30 uncu maddesinin altıncı fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Kanun gerekçesinden de anlaşılacağı üzere düzeltme iki yönlü yapılmakta; birincisi, örtülü kazanç dağıtıldığı gerekçesi ile kazanç farkı olarak matrahı arttırıcı düzeltme, ikinci ise dağıtılan kazancın kar payı kabul edilerek yapılacak ikinci düzeltmedir ki bu

düzeltilme, şartların gerçekleşmesi halinde iştirak kazançları istisna nedeniyle matrahı azaltıcı etki yapmaktadır. Kar payı üzerinden stopaj yapılmasına ilişkin düzeltme birincil düzeltmeyi yapacak ilişkili kişi tarafından gerçekleştirileceğinden birincil düzeltme olarak mütalaa edilmektedir.

Ancak kar payının vergilendirilmesine yönelik düzeltme, OECD rehberinde ikincil düzeltme olarak tanımlanmıştır. Vergisel işlemlerin düzeltilmesinden, düzeltmelerin beyannameler üzerinden yapılması anlaşılmaktadır.

1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğin 9/1 inci bölümünde belirtildiği üzere “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım şartlarının gerçekleşmesi halinde, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltme işlemleri yapılabilecektir. Örtülü kazanç dağıtılan tarafından da aynı dönem içinde düzeltme yapılabilmesi mümkündür.” (1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, 2007).

Tebliğin bu hükmünden hesaben düzeltmenin, vergilendirme işlemi öncesinde, transfer fiyatlandırması esaslarına göre muhasebe hesapları aracılığıyla yapılan düzeltme olduğu anlaşılmaktadır. Bu düzeltme, transfer fiyatlandırması işleminin gerçekleştiği geçici vergi döneminde muhasebe hesapları kullanılarak yapılan düzeltmedir. Hesaben düzeltme ile transfer fiyatlandırmasının yol açacağı vergi kaybı önlenmiş ve kurum geçici vergi beyannamesi, kanun ölçülere göre verilmiş olacak ve transfer fiyatlandırması eleştirilerine de maruz kalınmayacaktır.

4.4.2. Düzeltme Yöntemleri

4.4.2.1. Faturalaştırma Yoluyla Düzeltme

Mükellefler, ilişkili kişilerle yapılan işlemlere ilişkin fiyatları, fiyat farkı faturaları ile emsallere uygun hale getirebilirler. K.V.K'nun 13.maddesinin 6 fıkrası: Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Kanunlarının uygulamasında, bu madde şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı sayılır” demektir. Bu düzeltme şeklinde henüz bir vergileme aşamasına gelinmemiş, olası ek tarhiyatı önlemeye yönelik işlemin fiyatının emsallere uygun hale getirmek amaçlanmıştır.

Düzeltilmenin mahiyetinin belirlenmesi için, transfer fiyatlandırması fiilinin vergi kanunlarınca tekemmül edip etmediğinin belirlenmesi gerekmektedir. Transfer fiyatlandırması fiili nedeniyle vergi kaybı, işlemin yapıldığı geçici vergi dönemi beyannamesinin verildiği anda başlamaktadır. O halde, mükellefler fiyat farkı faturaları ile transfer fiyatlarını işlemin yapıldığı geçici vergi beyanname döneminin son gününe kadar emsallere uygun hale getirebilirler. Bugüne kadar, belirlenen fiyatlar emsallere aykırı olsa da, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını henüz gerçekleştirmemiştir. Ancak ilk fatura tarihi ile fiyat farkına ilişkin düzenlenen faturanın tarihi arasındaki dönemde sağlanan finansman kolaylığının da transfer fiyatlandırması yönünden eleştirilebileceği dikkate alınmalıdır (Öcal, 2012:10).

İşlemin mahiyetine göre, her daim mükellefler işlemin fiyatını transfer fiyatlandırması yöntemlerine göre hesaplanacak emsallere uygun fiyata getirebilirler. Bu durumda faturalarda KDV’de hesaplanacağından, transfer fiyatlandırmasının KDV boyutuna ilişkin risklerden kendilerini korumuş olacaklardır. Zira, düzeltmenin inceleme elemanı veya vergi idaresi tarafından yapılması durumunda, transfer fiyatlandırmasına konu işlemler üzerinden KDV hesaplanmaktadır.

Bu düzeltme yöntemine ilişkin örnek ve muhasebe kayıtları tarihler güncellenerek aşağıdaki gibidir: (Pehlivan, 2015).

Örnek: 22.01.2016’de (X) A.Ş. ilişkili (Y) A.Ş’den 50.000,00 TL+KDV (%18) mal alımında bulunuyor. (X) AŞ 18.03.2016’de malın emsallere uygunluk ilkesine göre transfer fiyatının 80.000,00 TL + KDV olduğunu fark ediyor.

Mal Alımına İlişkin Alıcı (X). A.Ş’nin Muhasebe Kaydı

-----22/01/2016-----	
153 TİCARİ MALLAR	50.000,00
191 İNDİRİLECEK KDV	9.000,00
320 SATICILAR	59.000,00

(Y) A.Ş'nin (X) A.Ş'ye Düzenlediği Fiyat Farkına İlişkin Alıcı A A.Ş'nin Muhasebe Kayıtları

-----18/03/2016-----

153 TİCARİ MALLAR	30.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	5.400,00	
	320 SATICILAR	35.400,00

Mal Satışına İlişkin Satıcı (Y). A.Ş.'nin Muhasebe Kaydı

-----22/01/2016-----

120 ALICILAR	59.000,00	
	600 SATIŞLAR	50.000,00
	391 HESAPLANAN KDV	9.000,00

Fiyat Farkına İlişkin Satıcı (Y) A.Ş'nin Muhasebe Kayıtları

-----18/03/2016-----

120 ALICILAR	35.400,00	
	600 SATIŞLAR	30.000,00
	391 HESAPLANAN KDV	5.400,00

(X) A.Ş, emsalin altında bedelle ilişkili (Y) şirketine sattığı mala ilişkin emsal fiyatı temin eden fiyat farkı faturası düzenlemek suretiyle, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını yönünden gelebilecek bir eleştiriyi engellemiş olacaktır.

4.4.2.2. Hesaben Düzeltme

1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Genel Tebliğinde "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını şartlarının gerçekleşmesi halinde, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltme işlemleri yapılabileceği belirtilmektedir.

Bu durumda kanunda kayıtlar üzerinde bir düzeltme gerekliliği zikredilmese de, vergisel sonuç doğurduğu ana kadar, kayıtlar üzerinden bir başka deyişle hesaben düzeltme yapılabilir.

Düzeltilmenin Geçici Vergi Dönemi İçerisinde Yapılması: Örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından işlemin yapıldığı geçici vergi dönemlerinde hesaben düzeltme işlemleri yapılabilecektir. Telafi edici mahiyetteki bu düzeltme işlemiyle, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak belirlenen bir fiyatla ilişkili kişilere mal veya hizmet satımında bulunan bir mükellef, bu yolla dağıttığı örtülü kazanç içinde bulunduğu dönem beyannamesini vermeden önce hesaplarına ekleyebilecektir. (Erdem, 2013:28)

4.4.2.3. Beyanname Üzerinde Düzeltme

Düzeltilmenin Geçici Vergi Beyannamesi Verildikten Sonra Yapılması: 1 no'lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği uyarınca, düzeltme mükellef tarafından geçici vergi beyannamesi verildikten sonra verilecek düzeltme beyannamesiyle de yapılabilir. Bu durumda, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından verilen düzeltme beyannamesi ile tahakkuk eden vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, örtülü kazanç dağıtılan kurum tarafından da (bir sonraki geçici vergi döneminde) düzeltme yapılabilecektir (Erdem, 2013:28).

Ancak kazancın 4. Geçici vergi beyanında düzeltme yapılması halinde, aynı yılla ilgili olarak başka bir geçici vergi beyanı olmadığına göre, kazanç dağıtılanın düzeltmeyi ilgili yılın kurumlar vergisi beyannamesinde yapabilecektir (Öcal, 2012:12).

Düzeltilmenin Hesap Dönemi Kapandıktan Sonra Yapılması : Hesap dönemi kapandıktan sonra transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını yapan kurumun düzeltme talebi, vergi dairesince V.U.K hükümleri uyarınca değerlendirilip sonuçlandırılır (Erdem, 2013:28).

Yapılan düzeltme sonucunda tarh eden vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması koşuluyla karşı tarafta da gerekli düzeltme işleminin yapılması mümkün olacaktır.

Artık muhasebe kayıtları ile düzeltme yapılamayacağından, geçici vergi beyannamesi gibi beyanname üzerinde düzeltme yapılması gereklidir. Kurumlar Vergisi Beyannamesi üzerinde de geçici vergi beyannameleri gibi düzeltme yapılması gerekmektedir.

Örnek (X) A.Ş. ortağı olduğu (Y) A.Ş. ile yaptığı ticaret sonucu, emsallere göre değeri 500.000 TL olan hizmeti (Y) A.Ş.'ne 350.000 TL vermiştir. Dönem geçtikten sonra emsallere göre 150.000 TL örtülü kazanç yapıldığı tespit edilmiştir.

Bu örnekte dönem geçtiği için düzeltme işlemi Kurumlar Vergisi Beyannamesi üzerinde yapılacaktır. Örtülü kazancı dağıtan firma kurumlar beyannamesinde dağıtılan kazanç tutarı olan 150.000 TL 'yi K.K.E.G tutarına eklemek sureti ile vergi artırımını yoluna gidecektir. Örtülü kazanç dağıtılan diğer firma ise örtülü kazanç dağıtan firmanın düzeltmesi ile vergisini artırması ve bu tutarı ödemesi koşulu ile kurumlar vergisi beyannamesinin indirimler kısmındaki İştirak kazançları istisnası kısmından bu tutarı indirerek vergi matrahını düşürmüş olacaktır.

4.5.TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA DÜZELTMEYE İLİŞKİN SORUNLAR

5520 sayılı kanun ile tanınmış olan örtülü kazanç dağıtımında düzeltme işlemi ile işlemine taraf olan mükelleflerin, mükerrer vergi ödemesinin önüne geçilmek istenmiştir.

1 seri numaralı 5520 sayılı KVK Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar uyarınca, düzeltme talebinin zamanaşımı süresi içinde yapılması yeterli görülmüş, tarh edilen verginin kesinleşmesi ve ödenmesi zamanaşımı süresi dolduktan sonra gerçekleşse bile düzeltmenin yapılabileceği ifade edilmiştir.

VUK' un 114. maddesinde zamanaşımı süreleri belirtilmiş ve bu maddesinin birinci fıkrasında, vergi alacağına doğduğu takvim yılının başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı belirtilmiştir. Aynı Kanun'un 126. maddesinde de düzeltme zamanaşımı hüküm altına alınmış ve 114. maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hatalarının düzeltilemeyeceği vurgulanmıştır.

Mükelleflerin birden fazla hususu içeren tarhiyatlarda dava açma hakkını kullanmayarak tarhiyat öncesi veya sonrası uzlaşmaya girmesi durumunda düzeltmeye esas alınacak tutarların uzlaşılabilir veya dava sonucu kesinleşen tutarlar mı yoksa vergi inceleme raporuna istinaden tarh edilen tutarlar mı olacağı konusu açıklamamakla birlikte karşı kurum düzeltmesi mükellefin tarhiyat sonucuna göre yapması

gerekmektedir. Düzeltmeye esas alınacak tutarların uzlaşma sonucu kesinleşen tutarlar olması gerekir.

Söz konusu hususu bir örnek ile açıklayacak olursak; (Yağmur ve Gürsoy, 2014: 27)

X A.Ş.'nin 2012 hesap dönemi hesaplarının incelenmesi sonucunda yapılan ikmalen ve re'sen tarhiyatlara ilişkin 1.500.000 TL matrah farkı bulunduğu ve toplam matrah farkının 1.000.000 TL'lik kısmının transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını gerekçesiyle tarh edildiği, toplam tarhiyat üzerinden 300.000 TL ödenmesi gereken kurumlar vergisi farkı tespit edildiği ve tarhiyat öncesi uzlaşma sonucu 250.000 TL vergi tutarı üzerinde uzlaşma sağlandığı anlaşılmıştır. Bu durumda, ödenmesi gereken kurumlar vergisi miktarında uzlaşma sonucu meydana gelen değişimin oranlama yapmak suretiyle tespit edilerek (250.000/300.000), toplam matrah farkının transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına isabet eden kısmı olan ve düzeltmede dikkate alınacak matrah tespit edilecektir. Dolayısıyla, X A.Ş nezdinde yapılan inceleme sonucu bulunan 1.500.000 TL toplam matrah farkının transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına isabet eden kısmı olan 1.000.000TL'ye yukarıda belirtilen oranın uygulanması sonucu bulunan 833.333.33 TL [=1.000.000*(250.000/300.000)] tutarın iştirak kazançları istisnası kapsamında dikkate alınması gerekecektir.

Düzeltilmenin yapılabilmesi için önceki kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır. Dolayısıyla düzeltmeye konu tutar kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir.

Vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması" ifadesinden kastedilen; kanun koyucunun örtülü olarak dağıtıldığı varsayılan kazanç kısmının ilgili dönem vergi matrahına eklenmesi ile varsa geçmiş yıl zararları da dikkate alındıktan sonra ödenecek vergi çıkması halinde bu verginin kesinleşip ödenmiş olmasıdır (Bahar, 2008:123).

TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunan mükellefler, söz konusu tutarları KKEG olarak dikkate aldıklarında, cari ya da geçmiş yıl zararları ya da farklı nedenlerle kurumlar vergisi tarhiyatına muhatap olmuyorlarsa, bu durumda örtülü kazancın dağıtıldığı mükellef nezdinde düzeltme yapılması söz konusu olamayacaktır. Çünkü düzeltmenin kanuni şartlarından birisi de tahakkuk edecek vergilerin kesinleşmesi ve ödenmesidir. Ancak KKEG olarak yazılan tutar kısmen ya da tamamen sonraki yıllarda tahakkuk sağlıyorsa, ilgili yılda düzeltme işlemi yapılabilecektir (WEB_11, (2013).

Özün önceliği ilkesinden hareket edersek, yasa koyucunun verginin kesinleşmesi ve ödenmiş olması şartını, hukuki kesinlik kazanmamış ve ileride ortadan kalkabilecek bir iddia için düzeltme yapılmasını önlemek için öngördüğü açıktır (Öcal, 2010:23).

Uygulanan yöntemin hukuki niteliğini ve bu hukuki işlem için kanunla tanımlanan vergi hükümlerini göz ardı ederek sadece “olayların gerçek mahiyeti” dikkate alınarak vergilendirme yapılmaya çalışılması bir nevi kanuni düzenlemeleri uygulanamaz hale getirebilir. Bu durum, vergi mükellefleri için de öngörülemez bir ortam doğurur. Böyle bir yaklaşımla, her işlemin arkasında ekonomik olarak farklı bir “gerçek mahiyet” olduğu iddia edilebilir ve buna göre kanunla tanımlı istisna ve avantajların uygulanması neredeyse imkânsız hale getirilebilir.

Kar payı karşı kurum düzeltmesinde iştirak kazancı hükmünün açık olmayışı diğer bir sorun olarak değerlendirilebilir.

1 seri no’lu TF Genel Tebliği’nde, düzeltme işlemlerinde kar payının başka bir kuruma aktarılmış olması halinde, bu kazancın iştirak kazancı olarak değerlendirileceği, kar payının dar mükellef kuruma, gerçek kişilere, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi veya kuruma aktarılmış olması halinde, bu kar payının net kar payı kabul edilerek bu tutarın brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması gerektiği belirtilmiştir (Ersoy, 2008:60).

Madde gerekçesi incelendiğinde ise, düzeltme hükmü ile ilgili olarak; “...Örtülü olarak dağıtılan kazancın kâr payı sayılması ile mükelleflerin bu kâr payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanacağından, "karşı taraf düzeltmesi" bu şekilde, işleme taraf olanlar arasında gerçekleşmiş olacaktır.” denilmektedir. Buna göre dağıtılan nezdinde yapılacak düzeltme için kazancın istisna olması gerektiği gibi bir anlam çıktığı görülmektedir.

Kanunda bu suretle elde edilen kar paylarının her halükarda istisna olduğuna dair bir düzenleme yapılmadığından, tebliğ düzenlemesi kanun lafzı ile çelişmektedir. Çünkü kanun lafzında açıkça belirtildiği üzere iştirak kazançları istisnasından faydalanabilmek için;

- Tam mükellefiyete tabi bir kurumun sermayesine katılmak,
- Tam mükellefiyete tabi bir kurumun kurucu senetlerine ve diğer intifa senetlerine sahip olmak,
- Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerine sahip olmak şartlarından herhangi birisinin yerine getirilmesi gerekmektedir.

İstisna şartlarının bulunmadığı durumlarda kurumlar vergisi açısından da düzeltme işleminin yapılması mümkün olamamaktadır.

Bir diğer ifadeyle, transfer fiyatlandırması düzenlemelerine göre ilişkili sayılan kurum, ancak sermayesine katılım yoluyla veya bu kurumun kârına katılma imkanı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri gelir dolayısıyla bu istisnadan yararlanabilecektir.

Burada ifade edilen şartların sağlanamadığı gerekçesiyle Kurumun doğrudan ortağı sayılan kurum haricinde, kurumun veya ortakların ilgili bulunduğu kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu kurumların bu inceleme neticesinde 5520 sayılı KVK'nın 5/1a maddesindeki "İştirak Kazancı İstisnası" ndan yararlanamayacakları anlaşılmaktadır (WEB_12, (2015)).

4.6 KATMA DEĞER VERGİSİNE ÖRTÜLÜ KAZANÇ ÇERÇEVESİNDE BAKIŞ VE SORUNLAR

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını her ne kadar gelir ve kurumlar vergileri için öngörülmüş bir vergi güvenlik müessesesi olsa da bu müessesenin temel bir işlem vergisi olan Katma Değer Vergisi ile çok yönlü bir ilişkisi mevcuttur.

KDV'nin bir işlem vergisi olması ve verginin konusunu oluşturan işlemlerin, her bir aşamasında mal ve hizmet satış fiyatları üzerinden alınması nedeniyle ortaya çıkmaktadır.

KDV uygulamasında verginin mükellefi genel kural olarak teslim ve hizmeti gerçekleştirenler olmakla birlikte gerçek yüklenicisi nihai tüketicidir. Bu yapı nihai tüketiciye ulaşıncaya kadar verginin her aşamasındaki katma değer üzerinden eklenerek

fiyat mekanizması içinde izleyen aşamaya yansıtılması ve her aşamada da önceki aşamalara yüklenen KDV'nin indirim yoluyla telafisiyle sağlanmaktadır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ruhu gereği KVK kapsamında düzenlenen vergi güvenlik müessesesi olduğu için KDVK'nu mevzuatı içinde değerlendirme konusu hep tartışma oluşturmuştur.

Gelir İdaresinin konu ile ilgili olarak, 60 numaralı Katma Değer Vergisi Sirkülerinin 8.1.4 bölümünde, “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden, bu giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.” ifadesine yer vermiştir (Kolotoğlu, 2014:7).

Yayımlanan Sirküler de KDVK ile örtülü kazanç arasındaki soru işaretlerini tam anlamıyla ortadan kaldırmamış olup,

İstanbul 2.Vergi Mahkemesi, 13.11.2013 tarih 2013 / 628 esas 2013/2523 sayılı kararında, örtülü kazançta isabet eden KDV'nin indirim konusu yapılabileceğine hükmetmiştir.

KVK'nun 13/7'nci fıkrasında, bir kısım ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında ortaya çıkan kazancın kısmen veya tamamen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış kazanç sayılabilmesi, hazine zararı doğmasına bağlanmıştır. (Kılıç, 2014:94).

Ancak hazine zararı oluşmadı diye kurumlar vergisi tarhiyatı yapılmaması, ilişkili kişiler arasında KDV matrahlarını rahatça belirleyebildikleri işlemler yapmalarına ve dolayısı ile suiistimallere yol açacağından şayet hazine zararı kapsamında değerlendirilmeyecekse emsali aşan bedele ilişkin KDV'nin kurumlar vergisi tarhiyatından ayrı olarak eleştirisi konusu yapılması gerekir.

4.6.1. Katma Değer Vergisinin Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Karşısındaki Durumu

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)'nun 30. maddesine göre, “Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen Katma Değer Vergisi” nin indirilemeyecek KDV arasında sayıldığı görülmektedir. Buna göre, faaliyetin yürütülmesi için gerekli olan giderler

dışında kalan, işle ilgili bulunmayan veya işletme sahibinin özel tüketimine yönelik harcamalar niteliğinde bulunan ve sair kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin belgelerde gösterilen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyecektir.

Maddenin yorumlanmasına ilişkin olarak farklı görüşler mevcuttur. Transfer fiyatlandırmasında kurumlar vergisi yönünden eleştiri getirildiğinde KDV açısından bir düzeltme söz konusu olmamalıdır. İncelemelerde KDV düzeltmesi yapılmamalıdır. Bu görüşü savunanlar Transfer fiyatlandırmasının kurumlar vergisine özgü vergi güvenlik müessesesi olduğunu ve özel amaçlı bu düzenlemenin KDV açısından uygulanmaması gerektiğini ileri sürerler. Savundukları diğer bir argümanda anılan kanun hükmüne göre örtülü dağıtılan kazançların kar payı olarak kabul edilmesi ve kar paylarının KDV konusuna girmemesidir (Biyar, 2008:44).

Transfer fiyatlandırmasının KDV'ye tabi olmaması mükelleflerin bu müesseseyi KDV anlamında kötüye kullanmaya teşvik edecektir. Mükellefler kurumlar vergisi açısından örtülü kazanç eleştirisini kabullenerek KDV'den kaçınmak amacıyla düşük bedelli ve yüksek bedelli faturalaşma ile KDV hesaplarını Ödenecek KDV'sini minimize edecek şekilde düzelterektedirler (WEB_13, 2009).

Transfer fiyatlandırması uygulamalarının KDV'ye tabi olması gerektiğini savunanlarda vardır. Madde metninde KDV uygulamasında örtülü kazançların kar payı olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmemiştir. Öte yandan bir işlemin herhangi bir verginin konusuna girip girmediği değerlendirilmelidir. Kaldı ki transfer fiyatlandırmasında emsal fiyatların altında bedelle mal satımı halinde kurumlar vergisi yönünden eleştirinin getirilip KDV kapsamına girilmemesi KDV Kanununa aykırılık teşkil eder.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesinde; Ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV konusunu teşkil eden işlemler olduğu hüküm altına alınmıştır. Buna göre mal ilişkili kişiye emsal fiyatın altında satılıyorsa, transfer fiyatlandırması eleştirisi KDV yönünden de yapılmalıdır. Zira ortada bir emsal bedelin altında mal teslimi vardır ve mal teslimleri de KDV konusuna girmektedir (WEB_14, 2012).

Bu itibarla hazine zararının tespitinde kurumlar vergisi ile birlikte gelir vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamı birlikte değerlendirilmesi gerekir.

4.6.2 Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına İlişkin İthalde veya Sorumlu Sıfatıyla Ödenmiş KDV ile ilgili İndirim Konusu

Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun 30/d maddesinde, kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinde, mükelleflerin ilişkili oldukları kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel ve fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları halinde kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde ise transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmeyeceği belirtilmiştir.

Bu hükümler çerçevesinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden, bu giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktaydı.

Ancak, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin yurt dışından temin edilen hizmetler dolayısıyla sorumlu sıfatıyla ödenmiş KDV ile ithalat işlemlerine ilişkin ödenmiş olan KDV'nin indirim hesaplarından çıkarılması mükerrer vergilendirmeye ve dolayısıyla yersiz ödenen vergilerin iadesine sebebiyet vermekteydi.

Söz konusu tartışmalar, öncelikle 21 Mayıs 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile ve daha sonra da 6728 Sayılı Kanun'un 44. maddesi ile KDV Kanunu'nun 30. maddesinin (d) bendine eklenen hüküm ile açıklığa kavuşmuştur.

6 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde yapılan açıklamaya göre, indirim hakkına sahip mükelleflerin ithalat matrahında, ithalat işleminden sonra meydana gelen azalmalar (transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığının tespit edildiği durumlar

dahil) nedeniyle fazla veya yersiz ödenen vergiler, bu mükellefler tarafından indirim hesaplarına alındığından iade edilmez. İthalat sırasında fazla veya yersiz ödenen bu vergiler ile ilgili olarak indirim hesaplarında herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Bu uygulama yurtdışından temin edilen hizmetlere (gayri maddi hak ödemeleri dahil) ilişkin sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenen vergiler için geçerlidir (WEB_15, 2016).

Daha sonra, KDV Kanunu'nun 30. Maddesinin (d) bendine eklenen hüküm açıklamasına göre de, Kurumlar Vergisi Kanunu yönünden transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı oluşması veya Gelir Vergisi Kanunu yönünden teşebbüs sahibinin ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine fark oluşması durumunda da, ithal edilen mal veya hizmetlerle ilgili olarak gümrüğe veya sorumlu sıfatıyla vergi dairesine ödenmiş ve indirim konusu yapılmış olan KDV beyanları için düzeltme işlemi yapılmayacaktır (WEB_15, 2016).

4.6.3 KDV Tarhiyatı İçin Kullanılacak Emsal Bedel

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 20. maddesinin 1. bendinde matrah; “teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir.” denilmek suretiyle tanımlanmıştır. Aynı kanunun “emsal bedeli ve emsal ücreti” başlıklı 27'nci maddesinde ise şu hükümlere yer verilmiştir: (3065 Sayılı KDV, 1984).

1. Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir.
2. Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır.
3. Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunur.
4. Katma değer vergisi uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecburidir.

5. Serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedeli, bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamaz.

Yukarıda yer alan yasa hükümlerinden de anlaşılacağı üzere, KDV açısından emsal bedeli;

-Bedelin bulunmaması ya da bilinmemesi,

-Bedelin emsal bedele veya emsal ücrete göre açık bir şekilde düşük olması, hallerinin varlığı halinde uygulanabileceği, emsal bedelin ise Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit edileceği belirtilmektedir.

Bilindiği üzere, VUK'un 267'nci maddesinde emsal bedelin aşağıdaki yöntemlerin sırasıyla uygulanması suretiyle tespit edileceği belirtilmektedir:

Ortalama Fiyat Esası: Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25'ten az olmaması şarttır.

Maliyet Bedeli Esası: Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

Takdir Esası: Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Söz konusu madde hükümleri birlikte değerlendirilerek yukarıda açıkladığımız KVK 13. maddesi ile karşılaştırıldığında KVK' da yer alan emsal bedel düzenlemesi ile KDVK' da yer alan emsal bedel düzenlemelerinin farklı olduğu görülmektedir.

Konuya ilişkin kısa bir örnek vermek gerekirse:

KVK'ya göre emsal bedeli KDV hariç 500.000.-TL olan bir malın (A) Şirketi tarafından KDV hariç 100.000.-TL'ye ilişkili (B) Şirketi'ne satıldığı ve (A) Şirketinin bu malın maliyet bedeli olarak 300.000.-TL'yi satış sonrası gider olarak dikkate aldığını varsayalım. İncelemede ilişkili olamayan bir şirkete aynı malın 500.000.-TL bedelle

satıldığı tespit edilmiş olsun. Bu durumda KDVK'ya göre emsal bedel tespit edildiğinde ikinci sırada olan maliyet bedeli esasına göre perakende satışlarda %10'luk ilave ile KDV açısından emsal bedele ulaşıldığını varsayarsak, söz konusu maliyet bedeli $(300.000 + 300.000 \times 10\%) = 330.000$.-TL olarak hesaplanacaktır. Bu tutar üzerinden KDV hesaplanır ve mükellefin ödemesi gereken KDV tutarına ulaşılır. KVK gereği mükellef bu işlemi emsallere uygun bedel üzerinden yapsaydı KDV matrahı 500.000.-TL olacaktı, mükellef farklı bir uygulama yaptığı için gerekli düzeltmeler yapıldığında kurumlar vergisi matrahı 500.000.-TL olarak düzeltilirken KDV matrahı 330.000.-TL olmuştur. Böylece KVK'da yer alan emsal bedelle KDV uygulamasındaki emsal bedel uygulaması için farklı sonuçlara ulaşılmıştır (Güzeldal, 2007:97).

Mevcut düzenlemelere göre katma değer vergisi matrahı tespit edilirken KVK'nın 13'üncü maddesinde hüküm altına alınan emsallere uygun fiyat veya bedel tespit yöntemleri mi, yoksa KDVK'nın "emsal bedeli ve ücreti" başlıklı 27'nci maddesi mi uygulanmalıdır sorusuna yanıt aramak gerekmektedir.

Mevcut düzenlemeler gereği, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından dolayı bir eleştiri yapılması durumunda, eğer KDV tarhiyatı yapılacaksa, KDV tarhiyatına esas olacak emsal bedel, KVK'nın 13.maddesinde belirtilen yöntemlere göre değil; VUK'un 267. maddesine göre belirlenecektir. Nitekim Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 27'nci maddesinin 3'üncü fıkrasının lafzından emsal bedelinin tespitinde Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir (Öcal, 2008: 43).

Öte yandan KDVK'nın "emsal bedeli ve ücreti" başlıklı 27'nci maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunur ifadesi bir anlamda KDV açısından bağlayıcılık taşıdığından emsal bedelin 5520 sayılı Kanunun 13. maddesinde belirtilen emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edildiği hallerde bu ilkeye göre belirlenen yöntemlerle tespit edilen bedel, emsal bedel olarak nazara alınır şeklinde bir düzenlemenin KVK 13. Maddeye ilave edilmesi uygun görünmektedir.

SONUÇ

Küresel sınırların ortadan kalkması ile birlikte Dünya’da artan ticaret hacmi, ekonomik sınırları aşan sermaye hareketlerine sebebiyet vermiştir. Kamunun etkinlik gösterdiği alanlar ve bu alanlara yönelik kamunun müdahaleci politikaları da küresel değişim rüzgârından etkilenmiş ve mali ve finansal piyasalar da önemli oranda değişiklikler yaşanmıştır.

Çok uluslu şirketleri ülkelerine çekebilmek için hükümetler, sağlayacakları daha düşük vergi oranları ve vergi avantajları ile uluslararası vergi rekabetinde yer almışlardır. Uluslararası ticaretin sağladığı karı optimal kılmak için, birden çok ülkede faaliyet göstermenin avantajlarını da kullanan çok uluslu şirketler, ülkelerin vergi politikalarına göre sermayelerini başka ülkelere nakletmektedirler.

Bunun sonucunda ülkelerin ekonomileri kırılgan hale gelmekte, işsizlik oranları artmakta, enflasyon yükselmekte ve vergi gelirleri önemli oranda kayba uğramaktadır. Buna engel olabilme adına ülkeler, OECD’nin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını düzenlenmesini mevzuatlarına bir takım düzenlemeler ile dahil etmektedirler.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13.maddesi, Genel Tebliğler ve Bakanlar Kurulu Kararları ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını müessesesi ülkemizde OECD düzenlemelerine paralel olarak yasal mevzuata dahil edilmiştir. Düzenleme ile kimlerin bu madde kapsamına girmiş olacağı, transfer fiyatının nasıl hesaplanacağı, hesaplamalarda emsal alınacak fiyatların nasıl belirleneceği ve bu belirleme yapılırken uygulanabilecek yöntemleri ayrıntıları ile açıklanmaktadır.

Dünyada transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını müessesesi sadece mali bir konu olmanın ötesinde aynı zamanda iktisat, işletme, istatistik, mühendislik ve hukuk gibi alanları da ilgilendiren çok disiplinli bir hale gelmiştir ve bu durum önemli ölçüde uzmanlık gerektiren know-how bilgisinin oluşmasını da gerekli kılmıştır.

Ülkemizde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını müessesesi halen daha çok vergi yönüyle ele alınıp, düzenlemeler bu doğrultuda yapılmakta, uygulanan

gizli emsal kavramında idare üçüncü kişilerden temin ettikleri, fakat incelemeye alınan mükellefe açıklamadıkları gizli emsalleri tarhiyat işleminin dayanağı olarak kullanmaktadır. Gizli emsalin kullanılması; vergi incelemelerindeki mükelleflerin emsal alınan mükellefin kim olduğunu bilmemesi, fiyatın hangi koşullarda tespit edildiğinin ve pazara giriş için indirim uygulanıp uygulanmadığının bilinmemesi anlamına gelmekte olup, emsal bedele muhatap olan vergi incelemesine tabi şirketlere tüm bu bilgiler vergi mahremiyeti kapsamında kabul edilerek açıklanmamaktadır.

Öte yandan böyle bir uygulamanın Anayasa'nın 73/3 maddesinde düzenlenen vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı olacağı hususu göz ardı edilmektedir. Gizli emsal uygulaması için bilgiye erişme bakımından Maliye İdaresinin avantajlarına mukabil incelemeye tabi tutulan mükellefler açısından emsal alınacak verilere ulaşmak mümkün değildir. Zira rekabetçi ortamlarda firmaların fiyatlarını ticari bir sır olarak rakiplerinden gizleyecekleri hususu ticari hayatın gerekliliği olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu itibarla Vergi İdaresinin bu konuda bir veri bankası oluşturması ve bu veri bankasının sağlıklı şekilde tutulması ve bilgi gereksinimi duyan işletmelerin kullanımına açılması gerekmektedir.

Transfer fiyatlandırması düzenlemeleri içinde belirsizliğini koruyan diğer önemli bir düzenleme 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesine yedinci fıkra olarak eklenen "hazine zararı" kavramıdır. Yapılan bu düzenleme ile örtülü kazancın vergilendirilmesine hazine zararı şartı getirilmesi, bir vergi güvenlik müessesesi olarak transfer fiyatlandırmasının da özüne aykırı bir zemin oluşturmaktadır.

Bir işletmenin faaliyet ve sonuçları ile doğrudan ilgili olan kesimler, sadece devlet kurum ve kuruluşları değil, aynı zamanda işletme sahipleri ve ortakları, o işletme ile ticari, mali ve ekonomik ilişkiler geliştiren diğer tüm işletmeler, işletme çalışanları ile kredi, finans ve yatırım kurumları ve sosyal güvenlik kuruluşlarıdır.

Bu itibarla hazine zararının bir kıstas olarak aranması tüzel kişi kavramına aykırıdır. Her mükellef kendi yükümlülüğündeki beyana tabi gelir unsurlarının beyanından sorumlu olup mükellefiyetin devri mümkün olmadığından hazine zararı aranması hukuki bir kavram olan tüzel kişi kavramını hiçe saymakta ve ilişkili kişiler ile birlikte tüm bağlı kuruluşları tek birim olarak değerlendirmektedir.

Bunlara ilaveten son düzenlemelere kadar hazine zararı kavramı uygulama alanında çok sayıda belirsizlik yaratmıştır. Özellikle hazine şartı aranmasına dair düzenlemede

ifade edilen “her türlü vergi” düzenlemesinin sadece gelir üzerinden alınan vergileri mi kapsadığı yoksa dolaylı-dolaysız vergi ayrımı yapmadan tüm vergileri mi kapsadığı açıklığa kavuşturulmamış olup, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 3 no.lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliğ Taslağı ile hazine zararı müessesinin gerek mükellefler gerekse de Vergi İdaresi nezdinde daha somut hale gelmesi beklenmektedir.

Son söz olarak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına yasal düzenlemeler ışığında sadece vergisel bakış açısı ile yaklaşmak yerine, konunun ticari hayatın gereklilikleri bakımından önemine binaen tüm hukuksal boyutları ile ele alınması, gerek kamu ve gerekse işletmeler bakımından olası ihtilafların önlenmesine katkı sağlayacaktır.



KAYNAKÇA

Kitaplar

AĞAR, Serkan. (2011), Transfer Fiyatlandırması Örtülü Kazanç Dağıtımı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

AKTAŞ, Mehmet. (2004), Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulama Olanakları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

ATEŞ, Leyla. (2011), Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme, Turhan Kitapevi, Ankara.

BAYBARS, Ömer Tek. (1999), Pazarlama İlkeleri: Global Yönetimsel Yaklaşım Türkiye Uygulamaları, Beta Yayıncılık, İstanbul.

BİÇER, Ramazan. (2009), Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi, Türmob Yayınları 365, Ankara.

ERDEN, Aziz Selma. (2004), Üretim Ortalamaları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

IŞIK, Hüseyin. (2005), Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, Maliye Bakanlığı -Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No:2005/ 3702005, Ankara.

KAPUSUZOĞLU, Tuncay. (2003), Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması, Oluş Yayıncılık, İstanbul.

KIZILOT, Şükrü. (2002), Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, Yaklaşım Yayınları,

KIZILTEPE, Fatih. (2007), Örtülü Kazanç Dağıtımı (Transfer Fiyatlandırması) Vergisel Boyutu ve Avrupa Birliği Ülkeleri Uygulamaları, T.C Maliye Bakanlığı Yeterlilik Etüd Raporu, İstanbul Rapor Sayısı: GKR-2007-XXXVIII-4/10

KÖSE, Tunç - FERHATOĞLU, Emrah. (2008), Transfer Fiyatlandırması (Üretim İşletmelerinde Uygulama), Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

TAŞKIN, Yasemin. (2012), Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

TEKİN, Cem - KARTALOĞLU Emre. (2007), Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Dönem Sonu İşlemleri, İSMMMO Yayınları, İstanbul.

TUNCER, Selâhattin. (2012), Vergi Hukuku ve Uygulaması, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

UYANIK, Namık Kemal. (2006), Transfer Fiyatlandırma, TURMOB Yayınları, Ankara.

YAVAŞLAR, Funda Başaran. (2013), Uluslararası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması, Marmara Üniversitesi Yayınları, İstanbul

YILDIRIM, Musa - BALCI, Fatih - KİRAZ, Abdullah (2008), Transfer Fiyatlandırması Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

YILDIZ, Habib. (2005), Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve Türkiye Açısından Değerlendirme, Seçkin Kitapevi, Ankara.

Sürelî Yayınlar

ACUNER, Serkan. (2013), Seçilmiş Ülkeler Nezdinde Transfer Fiyatlandırması Uygulaması: Avrupa Birliği Üye Ülkeler-II, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 244, Nisan 2013.

ACUNER, Serkan. (2013), Seçilmiş Ülkeler Nezdinde Transfer Fiyatlandırması Uygulaması: Avrupa Birliği Üye Ülkeler-I, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 245, Mayıs 2013.

AKSÜMER, Ertunç. (2016), Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişiler, Vergi ve Muhasebeci ile Diyalog, Sayı:333, Ocak 2016.

AKSÜMER, Ertunç. (2015), ABD Transfer Fiyatlandırması Sisteminin Değerlendirilmesi, Vergi Raporu, Sayı:188, Mayıs 2015.

AKTAŞ, Mehmet. (2003), Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemindeki Konumu - I, Yaklaşım, Ekim 2003.

AVŞAROĞLU, Güliz Lerzan. (2013), Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarının Diğer Ülkelerde Yeri, Lebib Yalkın, Sayı:112, Nisan 2013.

BAHAR, Cevdet Okan. (2008), Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Düzenlemelerde Ayrık ve Çelişkili Hükümler, Yaklaşım, Sayı:182, Şubat 2008.

BATI, Murat. (2015), Transfer Fiyatlandırması Hakkında Ne Biliyoruz, Yaklaşım Yayıncılık, Sayı:270, Haziran 2015.

BİÇER, Ramazan. (2011), Transfer Fiyatlandırması Yöntemlerine İlişkin Kritik Noktalar, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı :88, Nisan 2011.

BİYAN, Özgür. (2008), Transfer Fiyatlandırması Düzeltme Hükümleri Karşısında KDV'nin Durumunun Değerlendirilmesi, Mali Pusula Dergisi, Sayı:41, Mayıs 2008.

COŞKUN, İsa. (2006), Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Stratejisi ve Kurumlar Vergisi, Vergi Dünyası, Sayı:300, Ağustos 2006.

ÇAKIR, Muharrem. (2016), Agresif Vergi Planlaması Yöntemi Olarak Transfer Fiyatlandırması ve Türkiye Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi, Vergi Sorunları, Sayı:328, Ocak 2016.

ÇELİK, Orhan. (2000), Uluslararası Transfer Fiyatlama: Teorik Bir Yaklaşım. Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı 1,Nisan 2000.

ÇÖLGEZEN, Övül. (2010), Vergi Ziyai, Vergi Matrahının Azalması ve Hazine Zararı, Yaklaşım Yayıncılık, Sayı:212, Ağustos 2010.

DENİZ, Ceyhun. (2015), Etik Açıdan Transfer Fiyatlandırması, Yaklaşım Yayıncılık, Sayı:276, Aralık 2015.

DOĞRUYOL, Mühittin. (2008), Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Transfer Fiyatlandırması. Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, 2008.

DURAN, Metin. (2008), “Transfer Fiyatlandırması”, Vergi Sorunları, Sayı:236, Mayıs 2008.

DÜNDAR, Hakan. (2015) İlişkili Şirketlerde Sermaye Artırım Avansı ve Örtülü Kazanç Dağıtımı, Mali Çözüm, Sayı:128, Mart-Nisan 2015.

ELELE, Onur. (2008), Transfer Fiyatlandırması Üzerine Yorumlar, Öneriler ve Sorular, Yaklaşım, Sayı: 184, Nisan 2008.

ELİTAŞ, Cemal - ELİTAŞ Bilge Leyli - ÖZKAL, Enver Samet. (2009), Transfer Fiyatlandırması ve Kullanılan Yöntemler Arasında Karşılaştırmalı Bir Uygulama ,Mali Çözüm, Sayı:91, Ocak-Şubat 2009.

ERDEM, Tahir. (2013), Transfer Fiyatlandırması Kapsamına Giren İşlemler Nedeniyle Dönem Sonu Düzeltme, Vergi Sorunları, Sayı:303, Aralık 2013.

ERSOY Adnan. (2008), Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Düzeltme İşlemleri, Vergi Dünyası, Sayı:317, Ocak 2008.

GÜCÜYENER, Gökçe. (2014), Transfer Fiyatlandırması Mevzuatında İlişkili Kişi Kavramı. Vergi Sorunları, Sayı:309, Haziran 2014.

GÜLHAN, Nadir. (2014), “Hazine Zararı” Tespitinde Karşılaşılan Sorunlar, Vergi Dünyası, Sayı:390, Şubat 2014.

GÜMÜŞ, Erhan. (2007), “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları”, Vergi Dünyası, Sayı:313, Eylül 2007.

GÜNAYDIN, İhsan. (2000), Çok Uluslu Şirketler İçin Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlandırması, Vergi Sorunları, Sayı 141, Haziran 2000.

GÜNEY, Selami - BOZKURT, Ramazan. (2011), Türkiye’deki Transfer Fiyatlandırma Uygulamalarının Vergisel ve Diğer Faktörler Dikkate Alınarak İncelenmesi, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2011.

GÜRGEN, Orhan. (2010), “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Hukuki Çerçevesi”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 214, Ekim 2010.

GÜZELDAL, Ömer. (2007), Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ile ilgili Problemler (III), Vergi Dünyası, Sayı:313, Eylül 2007.

KAPLAN, Ersin. (2013), Çok Uluslu Şirketler Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması, Vergi Dünyası, Sayı:386, Ekim 2013.

KARABULUT, Mehmet Fatih. (2014), Transfer Fiyatlandırmasının Anlamını Biliyor muyuz?, Vergi Dünyası, Sayı:392, Nisan 2014.

KARTALOĞLU Emre. (2009), Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı Kavramı ve Serbest Bölgelerdeki Mükellefler, Vergi Sorunları, Sayı:251, Ağustos 2009.

KARTALOĞLU Emre. (2007), Örtülü Sermaye Ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Kapsamında Yapılacak Karşı Kurum Düzeltmesinin Zamanaşımı Süreleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı:233, Eylül 2007.

KEKLİKÇİ, Hakan. (2010), Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı Kavramı ve Uygulamalı Örneklerle Dönemsel Açından Analizi, Lebib Yalkın, Sayı:75, Mart 2010.

KILIÇ, Yeter Handan. (2014), Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararının Bulunmaması Katma Değer Vergisi Tarhiyatına Engel midir?, Vergi Sorunları, Sayı:307, Nisan:2014.

KOLOTOĞLU, Olcay. (2014), Dağıtılan Kazanca İsabet Eden KDV indirim Konusu Yapılabilir Mi?, Vergi Sorunları, Sayı:305, Şubat2014

KOLOTOĞLU, Olcay (2014), Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal, Vergi Sorunları, Sayı:309, Haziran 2014.

KOYUNCU, Mesut. (1999), “Örtülü Kazanç Müessesesinde “Hazine Zararı” Kavramı”, Vergi Dünyası, , Sayı: 219, Kasım 1999.

ORGAN, İbrahim - Muhsin Çelik, (2006), İşletmelerde Vergisel Bir Planlama Unsuru: Transfer Fiyatlandırması, Vergi Dünyası, Sayı:301, Eylül 2006.

ORHUN, Osman Necdet. (2008), Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Kazanç Dağıtımı, Lebib Yalkın, Sayı:49, Ocak 2008.

ORKUNOĞLU, Fulya Işıl. (2008), “Transfer Fiyatlandırmasında Yöntem Seçimi”, Vergi Sorunları, Sayı:242, Kasım 2008.

ÖCAL, Erdoğan. (2008) Transfer Fiyatlandırması ve KDV, Yaklaşım Yayıncılık, Sayı:189, Eylül 2008.

ÖCAL, Erdoğan. (2010), Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı Konusundaki Görüşlere Toplu Bir Bakış, Yaklaşım Yayıncılık, Sayı:209, Mayıs 2010.

ÖCAL, Erdoğan. (2012), Dönem Sonu İşlemleri ve Transfer Fiyatlandırması/Örtülü Sermaye, Vergi Sorunları, Sayı:291, Aralık 2012. Yaklaşım Yayıncılık, Sayı:209, Mayıs 2010.

PEHLİVAN, Serdar. (2015), Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Yurtiçi ve Yurtdışı Düzeltme İşlemleri, Mali Çözüm, Sayı:127, Ocak-Şubat 2015.

SARAÇOĞLU, Fatih - KAYA, Ercan. (2006), Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, Vergi Sorunları, Sayı.216, Eylül 2006.

TOKUR, Özlem Tuncer. (2008), Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Grup içi Hizmetler, Vergi Dünyası, Sayı:172, Ocak 2008.

UÇAR, Hüseyin. (2012), Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemleri, Vergi Sorunları, Sayı:291, Aralık 2012.

USTA, Fuat. (2013), Transfer Fiyatlandırması Raporlarının Sunulmasına İlişkin Bir Öneri, Vergi Sorunları, Sayı:300, Eylül 2013.

ÜNEL, Ayben. (2010), “Peşin Fiyatlandırma Anlaşması Uygulamalarına İlişkin Ülke Örnekleri ve Türkiye Açısından Değerlendirme”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:81, Eylül 2010.

YAĞMUR, M. Celalettin - GÜRSOY, Haydar (2014), Transfer Fiyatlandırmasında Düzeltme İşlemleri ve Önem Arz Eden Hususlar, Vergi Sorunları, Sayı:315, Aralık 2014.

YAKAR, Soner - ÜNAL, Elif. (2007), “Transfer Fiyatlama ve Çok Uluslu İşletmeler Açısından Bir Değerlendirme”, Vergi Sorunları, Sayı:222, Mart 2007.

YALTI, Billur. (2009), Transfer Fiyatlandırmasında " Gizli Emsal". Vergi Sorunları, Sayı:251, Ağustos 2009.

YAZAR, Feyyaz. (2009) , Transfer Fiyatlandırmasında Karşılaştırılabilirlik Analizi, Önemi Ve Uygulaması, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:334, Haziran 2009.

Tezler

AŞA, Harun.(2010) Türkiye’de Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri. Yüksek Lisans Tezi. Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı.

SEVER, Doğu.(2010), Transfer Fiyatlandırması ve Türkiye’de Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı. Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı.

TOKAY, Olcay Ufuk. (2010) Çok Uluslu Şirketler Nezdinde Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemindeki Uygulaması. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı.

Kanunlar & Tebliğler

1 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (RG Tarih:18.11.2007, Sayı:26704).

3 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Taslağı

1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (RG Tarih:03.04.2007, Sayı:26482)

3 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (RG Tarih:20.11.2008, Sayı:27060)

6728 Sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (RG Tarih:15.07.2016, Sayı:29796)

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (RG Tarih:21.06.2006, Sayı:26205)

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (RG Tarih:14.02.2011, Sayı:27846)

6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu (RG Tarih:6.12.2012, Sayı:28513)

İnternet Kaynakları

(WEB_1, (2012),https://www.pwc.com.tr/tr/microsite/transfer-pricing/yayinlar/2012/pages/17.02.2012-carsamba-transfer_fiyatlamasi_emsal_fiyat.pdf (04.03.2016)

(WEB_2,(2008)“<http://www.selcukozturk.net/tr/?p=86>, “50 soruda Transfer Fiyatlandırması” (12.04.2015)

(WEB_3, (2009), Toros,Özgür, http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/TransferFiyatlandirmasi_Ekonomik_Analiz.pdf. (16.04.2016)

(WEB_4, (2012),Gressi Benveniste, “Transfer Fiyatlamasında Ön Fiyatlandırma Anlaşmaları ve Türk Vergi MevzuatındakiDüzenlemeler”, http://www.verginet.net/dtt/1/GressiBenvenisteSMMMTransferFiyatlamasındaOnFiyatlandırmaAn_10097.aspx, (20.04.2016)

(WEB_5,2010),http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/transfer_fiyatlandirmasinda-uygulanacak-yontemler/c08b9ede-9a29-40c2-aa91-353bfd54c823 (02.05.2016)

(WEB_6, (2013).OECD,Transfer Pricing Country Profile, [http:// www.oecd.org/dataoecd/26/48/38158376.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/26/48/38158376.pdf) (18.05.2016)

(WEB_7, (2015)<http://www.iktisadidayanisma.com/Mevzuat/?cid=4489>Danıştay 4. Dairesinin 23.02.1994 tarih ve 1992/4441Esas ve 1994/1057 Karar sayılı kararı (07.07.2016)

(WEB_8, (2015),<http://www.iktisadidayanisma.com/Mevzuat/?cid=4489> Danıştay 4. Dairesinin 18.10.1998 tarih ve 1987/4073 Esas ve .1988/3511 Karar sayılı kararı (07.07.2016)

(WEB_9, (2010),[http://www.vergidegundem.com/files/TFGrupici_%20Yonetim Hizmetleri.pdf](http://www.vergidegundem.com/files/TFGrupici_%20Yonetim_Hizmetleri.pdf) (12.08.2016)

(WEB_10,(2016), <https://www.aymmo.org.tr/> İsmail Barınar Vergi Müfettişi/ Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını İncelemelerinde Özellikli Durumlar (18.08.2016)

(WEB_11,(2013),<http://www.izmirymmo.org.tr/usercontent/images/17-aralik-nadir-gulhan-sunum.pdf> (02.10.2016)

(WEB_12,(2015) <http://www.alomaliye.com/2015/08/28/transfer-fiyatlandirmasi-ve-ortulu-sermaye-uygulamalarinda-istirak-kazanci-istisnasi-ve-sinirlari>(09.10.2016)

(WEB_13,(2009)[http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Veysi%](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Veysi%20)

20Sevi%C4%9F/Transfer_fiyatlandirmasinda_KDV.pdf (05.11.2016)

(WEB_14, (2012) <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/serdarpehlivan/004/>
(12.11.2016)

(WEB_15, 2016) <http://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2016-83.aspx>
(25.11.2016)



ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı : Coşkun UGUR

Doğum Yeri ve Tarihi : Bayburt 1979

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi : Dumlupınar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler
Fakültesi İşletme Bölümü

Yüksek Lisans Öğrenimi : Okan Üniversitesi Muhasebe Denetim Bölümü

İş Deneyimi

Çalıştığı Kurumlar : Eksim Yatırım Holding / Muhasebe Yöneticisi
Biota Laboratuvarları / Muhasebe Yöneticisi

İletişim

E-Posta Adresi :coskun.ugur@ismmmo.org.tr

Tarih :04.04.2017