

T.C
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TRANSFER FİYATLANDIRMASI ve MUHASEBELEŞTİRME
SÜRECİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ABDURRAHMAN GÖNÜL

ANABİLİM DALI: İŞLETME
PROGRAMI : MUHASEBE FİNANSMAN

KOCAELİ-2010

T.C
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TRANSFER FİYATLANDIRMASI ve MUHASEBELEŞTİRME
SÜRECİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ABDURRAHMAN GÖNÜL

ANABİLİM DALI: İŞLETME
PROGRAMI : MUHASEBE FİNANSMAN

DANIŞMAN: DOÇ. DR. SAMİ KARACAN

KOCAELİ-2010

T.C.
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TRANSFER FİYATLANDIRMASI ve MUHASEBELEŞTİRME SÜRECİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tezi Hazırlayan: ABDURRAHMAN GÖNÜL

Tezin Kabul Edildiği Enstitü Yönetim Kurulu Tarihi ve No: 22.09.2010-2010/22



Prof. Dr. Selman Aziz
ERDEN



Doç. Dr. Sami KARACAN



Yrd. Doç. Dr. Duygu
FIRAT

KOCAELİ-2010

İÇİNDEKİLER

ÖZET	4
ABSTRACT	5
ŞEKİLLER LİSTESİ	6
TABLolar LİSTESİ	7
KISALTMALAR	8
GİRİŞ	1
1. TRANSFER FİYATLANDIRMASI	4
1.1 GENEL AÇIKLAMA.....	4
1.2 TRANSFER FİYATLANDIRMASINA KAVRAMSAL BAKIŞ.....	4
1.3 TRANSFER FİYATLANDIRMASININ TARİHSEL GELİŞİMİ.....	7
1.4 TRANSFER FİYATLANDIRMASININ ETKİLERİ.....	8
1.4.1 İşletmeler Açısından Etkileri.....	8
1.4.2 Vergi Daireleri Açısından Etkileri.....	9
1.4.3 Ülkeler Açısından Etkileri.....	10
1.5 TRANSFER FİYATLANDIRMASININ AMAÇLARI.....	11
1.5.1 Vergisel Amaçlar.....	12
1.5.2 Diğer Amaçlar.....	14
1.6 TRANSFER FİYATLANDIRMASININ ÖNEMİ.....	15
2.DÜNYADA TRANSFER FİYATLANDIRMASI	18
2.1 OECD VE TRANSFER FİYATLANDIRMASI DÜZENLEMELERİ.....	18
2.1.1 Emsallere Uygunluk İlkesi.....	19
2.1.2 Global Oranlama İlkesi.....	20
2.2 OECD DÜZENLEMELERİNDE YER ALAN TRANSFER FİYATLANDIRMASI YÖNTEMLERİ.....	21
2.3 TRANSFER FİYATLANDIRMASI VE AB UYGULAMALARI.....	23
2.4 TRANSFER FİYATLANDIRMASI VE ABD UYGULAMALARI.....	24
3. TÜRK VERGİ SİSTEMİNE TRANSFER FİYATLANDIRMASI AÇISINDAN YAKLAŞIM	29
3.1 5422 SAYILI KVK' DA YER ALAN DÜZENLEMELER.....	29
3.1.1 5422 Sayılı KVK' nın Transfer Fiyatlandırması ile İlgili Düzenlemelerinin Yetersiz Yönleri.....	30

3.2 5520 SAYILI KVK VE TRANSFER FİYATLANDIRMASI	
DÜZENLEMELERİ	32
3.2.1 Örtülü Kazanç Kavramı ve Unsurları.....	34
3.2.1.1 Örtülü Kazanç Dağıtımında Bulunulabilecek Kişiler.....	36
3.2.1.1.1 Kurumlar Vergisi Kanununa Göre İlişkili Kişi.....	39
3.2.1.1.1.1 Kurumların Kendi Ortakları.....	39
3.2.1.1.1.2 Kurumların veya Ortakların İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurum.....	39
3.2.1.1.1.3 Kurumun veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu ya da Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar.....	33
3.2.1.1.1.4 Ortakların Eşleri.....	46
3.2.1.1.2 Gelir Vergisi Kanununa Göre İlişkili Kişi.....	46
3.2.1.2 Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Şekilleri.....	47
3.2.1.3 Türk Vergi Sisteminde Emsallere Uygunluk İlkesi.....	49
3.2.1.3.1 Karşılaştırılabilirlik Analizi.....	52
3.2.1.3.1.1 Mal veya Hizmetin Nitelikleri.....	52
3.2.1.3.1.2 İşlev Analizi.....	53
3.2.1.3.1.3 Ekonomik Koşullar.....	54
3.2.1.3.1.4 İş Stratejileri.....	55
3.2.1.3.2 Emsal Fiyat Aralığı.....	55
3.2.1.3.3 Emsal Fiyat Bedelinin ve Fiyat Aralığının Tespit Edilmesinde Karşılaşılabilecek Güçlükler.....	57
3.2.1.4 Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsal Fiyat ya da Bedelin Tespit Edilmesinde Kullanılan Yöntemler.....	58
3.2.1.4.1 Geleneksel Yöntemler.....	59
3.2.1.4.1.1 Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi.....	59
3.2.1.4.1.2 Maliyet Artı Yöntemi.....	61
3.2.1.4.1.3 Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi.....	63
3.2.1.4.2 Diğer Yöntemler.....	65
3.2.1.4.2.1 Kâr Bölüşüm Yöntemi.....	65
3.2.1.4.2.2 İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi.....	66
3.2.1.4.3 Vergi Mükellefi Tarafından Serbestçe Belirlenen Yöntemler.....	68

3.2.1.4.4 Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları.....	69
3.2.1.5 Transfer Fiyatlandırması İşlemlerine İlişkin Belge Düzeni.....	72
3.2.1.5.1 Yıllık Belgelendirme.....	73
3.2.1.5.2 Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına İlişkin Belgelendirme.....	75
3.2.1.6 Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Yapmak Suretiyle Hazine Zararının Ortaya Çıkması.....	77
3.2.1.6.1 Kanunda ve İlgili Düzenlemelerde Yer Alan Cezalar.....	79
3.2.1.6.2 Düzeltme İşlemleri.....	79
3.2.1.7 5520 Sayılı Kanunda Yer Alan Düzenlemeye Getirilen Eleştiriler.....	82
4. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YÖNTEMLERİNİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ.....	84
4.1. KARŞILAŞTIRILABİLİR FİYAT YÖNTEMİNİN UYGULAMA ÖRNEĞİ...84	
4.2. MALİYET ARTI YÖNTEMİNİN UYGULAMA ÖRNEĞİ.....85	
4.3. YENİDEN SATIŞ FİYATI YÖNTEMİNİN UYGULAMA ÖRNEĞİ.....87	
4.4. KÂR BÖLÜŞÜM YÖNTEMİNİN UYGULAMA ÖRNEĞİ.....90	
4.5. İŞLEME DAYALI NET KÂR MARJİ YÖNTEMİNİN UYGULAMA ÖRNEĞİ.....95	
4.6. THP' YE GÖRE TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN GERÇEKLEŞTİRİLECEK OLAN İŞLEMLERİN MUHASEBE KAYITLARI...98	
4.6.1 Dönem İçi Kayıtları.....98	
4.6.2 Dönem Sonu Kayıtları.....100	
4.6.3 Cari Yılı Takip Eden Dönemlerde Gerçekleştirilecek İşlemler103	
SONUÇ.....107	
EKLER.....109	
KAYNAKÇA.....117	
ÖZGEÇMİŞ.....124	

ÖZET

Dünyada, çok uluslu şirketlerin ve aynı zamanda da çok ortaklı şirketlerin sayısının giderek artması, birbiriyle olan alışverişlerinin de artması anlamına gelmektedir. İşte bu noktada şirketler, doğrudan veya dolaylı olarak ilişkili olduğu şirketlere mal veya hizmet alım satımı esnasında uyguladıkları fiyatı veya bedeli ilişkisiz kişilere uyguladıkları fiyattan farklılaştırabilmektedirler. Söz konusu durumda karşımıza transfer fiyatlandırması kavramı çıkmaktadır. Çalışmada, transfer fiyatlandırması ile ilgili dünyadaki ve özellikle de Türkiye'deki yasal düzenlemelere yer vermenin yanında, muhasebe kayıtlarına da yer verilmiştir. Bu çalışmanın amacı, transfer fiyatlandırmasının kavramsal ve yasal çerçevesinin anlaşılmasının yanında ilgililere pratikte kullanılabileceği bilgileri de sunmaktır.

ABSTRACT

All over the world, increasing number of both multinational and multi-partner companies also means increasing level of exchange with each other. Here at this point, companies differentiate prices or costs applied during product or service trade if other side is directly or indirectly in a relationship with company or not. Again here at this point, the notion transfer pricing meets us. In study, besides giving information about legal regulations of transfer pricing worldwide, especially in Turkey, accounting records are also included. The purpose of this study is to build a framework for both notional and legal perspectives of transfer pricing and to provide useful informations to parties.

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1:	İlişkili Kişiler.....	45
Şekil 2a:	Kurumlar Vergisi Kanununa Göre İlişkili Kişi - Gerçek Kişi.....	49
Şekil 2b:	Kurumlar Vergisi Kanununa Göre İlişkili Kişi - Gerçek Kişi.....	50
Şekil 3:	Kurumlar Vergisi Kanununa Göre İlişkili Kişi - Nüfuz Bakımından.....	53
Şekil 4:	Gelir Vergisi Kanununa Göre İlişkili Kişi.....	54

TABLolar LİSTESİ

- Tablo:1 : Amerika Birleşik Devletleri'nin Gerçeğe Aykırı Transfer Fiyatlaması Nedeniyle Uğradığı Vergi Kayıpları ve Dış Ticaret Ortakları (2001)...18
- Tablo:2 : Çok Uluslu İşletmeler Açısından Uluslararası Transfer Fiyatlandırmasının Temel Amaçları.....20

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
a.g.e.	: Adı geçen eser
A.Ş	: Anonim Şirket
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
BM	: Birleşmiş Milletler
E.	: Esas
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IRS	: Inland Revenue Service
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
İdare	: Gelir İdaresi Başkanlığı
K.	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
Ltd	: Limited
NATO	: North Atlantic Treaty Organization
OECD	: Organization for Economic Corporation and Development
PFA	: Peşin Fiyatlama Anlaşması
RG	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
Şti.	: Şirketi
TÜRMOB	: Türkiye Muhasebeciler Odası
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Küreselleşme, ülkelerin ekonomileri, kültürleri, sosyal yapıları, siyasi hayatları gibi belli başlı unsurlarıyla birlikte ticari ilişkilerine de bir takım yeni akımlar, yeni düşünceler ve yeni uygulamalar getirmiştir. Özellikle bu durum 20. yüzyılın son çeyreğinden itibaren hızlı bir ivme kazanmıştır. Fakat yaşanan bu değişim beraberinde bir takım hukuki, sosyo-ekonomik ve hatta ticari etik ilkeler ile ilgili problemlerin de ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Ülkeler, yaşanan veya gelecekte yaşanması muhtemel sorunlarla ilgili olarak, kendi başlarına bazı mücadele etme yöntemleri keşfetmenin yanında, üye oldukları veya yeni oluşturdukları NATO, OECD, BM gibi birlikler vasıtasıyla da çeşitli yöntemler geliştirmek zorunda kalmışlardır.

Küreselleşme, dünyanın giderek küçük bir köy halini alması ve ülkeler arasında her alanda sınırların kalkması demektir. Örneğin merkezi Amerika' da bulunan bir firma, üretimini Filipinler'de gerçekleştirip ürettiği bu ürünleri, Almanya'daki pazarlama firması aracılığı ile tüketicilerine sunabilmektedir. Dolayısı ile bu örnekte, ürünün tüketiciye ulaşma aşamasına kadar üç ülkenin iç mevzuatları ve hatta uluslararası mevzuat da işin içine girmektedir. Peki, firmalar neden bu karmaşık duruma katlanmaya razı olmaktadır? Yani Amerika'da yerleşik olan firma ürününü neden kendi ülkesinde üretilip satmamaktadır? Elbette ki firmaların bu zorluklara katlanmasının altında, ürünlerini daha çok tüketiciye ulaştırmak ve bunu yaparken de katlanmış olduğu maliyetleri minimize etmek suretiyle kârlarını maksimize etmek arzusu yatmaktadır. İşte kârlarını maksimize etmek isteyen firmalar, ilk olarak üretimi gerçekleştirmek için katlandıkları maliyetler arasında önemli bir yer tutan (bulunduğu ülkelerdeki) vergi yükünü hafifletmenin de yollarını aramaktadırlar. Bu noktada ortaya transfer fiyatlandırması kavramı çıkmaktadır.

Transfer fiyatlandırması kavramı her ne kadar ilk olarak 20. yüzyılın başında kullanılmaya başlanmış olsa da, asıl olarak OECD'nin getirmiş olduğu düzenlemelerden sonra kurumsal bir kimliğe kavuşturulmuştur. Özellikle 1979 yılında yayımlanan "Transfer Fiyatlaması ve Çokuluslu İşletmeler Raporu" bu anlamda da bir ilktir.

Türkiye’de transfer fiyatlandırması ile ilgili ilk düzenlemeler 5422 sayılı KVK’ da yer alan bu düzenleme kesinlikle ihtiyacı karşılamamış ve 2006 yılında yürürlüğe giren 5520 sayılı KVK’ nın 13 üncü maddesinde ‘‘Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı’’ başlığı altında yeniden düzenlenmiştir. Yapılan bu düzenlemenin uygulamaya başlanması ise 01.01.2007 tarihinde olmuştur.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak yapılan düzenlemelere yer vermenin yanında, konunun tek düzen hesap planına göre muhasebe kayıtlarına aktarılmasını da göstermektir.

‘‘Transfer Fiyatlandırması ve Muhasebeleştirme Süreci’’ adlı bu çalışma dört ana bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde transfer fiyatlandırmasına kavramsal bir bakış yapılmış ve konunun tarihsel sürecine değinilmiştir. Yine, bu bölümde, transfer fiyatlandırmasının önemi, etkileri ve amaçları anlatılmıştır.

İkinci bölümde ise transfer fiyatlandırmasının dünyadaki yeri ve uluslararası anlamda getirilen düzenlemeler ve uygulama esaslarından söz edilmiştir. Bu bölümde OECD, AB ve ABD uygulamaları olmak üzere üç ayrı başlık altında incelenmiştir.

Üçüncü bölümde de konu Türkiye açısından irdelenmiştir. Özellikle, 5422 sayılı eski KVK ve burada yer alan düzenlemeler ile bölüme başlanmış daha sonra ise 5520 sayılı kanunda yer alan düzenlemeler üzerinde ayrıntılı olarak durulmuştur. Konu ile ilgili olarak yayımlanan tebliğde yer alan emsal bedel veya fiyata ulaşmada kullanılacak yöntemlere de yer verilmiştir. Bu bölüm getirilen bu düzenlemeye yapılan eleştirilere yer verilerek tamamlanmıştır.

Dördüncü bölümde ise, transfer fiyatlandırmasında emsal bedel veya fiyata ulaşmak için kullanılacak yöntemlerden, ‘Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi, Maliyet Artı Yöntemi, Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi, Kâr Bölüşüm Yöntemi ve İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi ile ilgili örneklere yer verilmiştir. Yine bu bölümde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yaptığı tespit edilen

kurumların gerçekleştireceği muhasebe kayıtları, dönem içi, dönem sonu ve cari yılı takip eden dönemler olmak üzere  döneme ayrılarak incelenmiş ve örneklerle konu anlatılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. TRANSFER FİYATLANDIRMASI

1.1 GENEL AÇIKLAMA

Dünya, son yıllarda, küreselleşmenin de etkisiyle ticari hayatta bir takım değişikliklere sahne olmuştur. Özellikle ticarete sınırların kalkması ile birlikte (bu duruma şu an dünyada entegre olamamış sadece birkaç devlet kalmıştır), yeni alışveriş şekilleri, şirket türleri, ülkeler arasında ticaret anlaşmaları ve uluslararası düzenlemelere gidilmiştir.

İşlenen konu bu değişimlerin hepsi ile yakından yahut uzaktan ilgili olmakla birlikte özellikle ortaya çıkan yeni şirket türleri ve yapılanmaları, çalışmada işlenen ‘Transfer Fiyatlandırması’nın da ortaya çıkış sebebi olarak gösterilebilir. Şöyle ki, sermayenin bol oluşu, hammadde kaynaklarının zenginliği veya yakınlığı, pazarlara kolay ulaşılabilirlik gibi nedenlerle şirketlerin yapıları değişmiş ve ortaya yeni çok uluslu şirketler¹ çıkmışlardır. Bu sayılan sebeplerden ötürü, çok uluslu şirketler, faaliyetlerinin bir kısmını buldukları ülkeden başka ülkelere taşımış veya o ülkede kurdukları yeni ortaklıklarına devretmişlerdir. İşte, farklı ülkelerde yerleşik olan ve birbirleri ile ilişkili şirketler, haliyle farklı yasal mevzuata tabi olmaktadır. Bu durumda, aralarında gerçekleştirdikleri işlemleri vergisel yönden daha avantajlı olan ülkelere kaydırmaları veya uyguladıkları transfer fiyatları ile kazançlarını aktarmaları kamunun vergi kaybının doğmasına sebep olmaktadır.

1.2 TRANSFER FİYATLANDIRMASINA KAVRAMSAL BAKIŞ

Transfer fiyatlandırması kavramı literatüre yabancı dilden geçmiş bir kavramdır. İngilizcede Transfer Pricing olarak ifade edilen bu kavram Türkçeye ‘Transfer Fiyatlandırması’ olarak taşınmıştır. Birçok farklı şekilde açıklanan bu kavramı en iyi şekilde açıkladığı düşünülen tanımlara aşağıda yer verilmektedir;

¹ Çok uluslu şirket: Genel merkezi belli bir ülkede olduğu halde, faaliyetlerini birden fazla ülkede genel merkez tarafından koordine edilen şubeler veya bağlı şirketler aracılığıyla yürüten büyük firmalardır. Coşkun Can Aktan ve İstiklal Y. Vural, “**Globalleşmenin Aktörü Olarak Çokuluslu Şirketler**”, <http://www.canaktan.org/ekonomi/cok-uluslu/aktor.htm>, Erişim Tarihi: 22.03.2010.

Transfer fiyatlandırması, bir işletmenin gelir-gider veya kâr paylaşımı açısından bağıntılı olduğu, aynı çıkar birliğine dâhil olan ana şirket ve bağlı şirketlerde ya da yönetimi ve denetimi açısından hâkim durumda olduğu şirketlerin, iştirak ve şubeleriyle, karşılıklı olarak mal ve hizmet sunumunda uygulanan fiyattır.²

Bir işletmenin mal ve hizmetler ile gayri maddi varlıklarını kendi bölümleri arasında transfer ederken kullandığı fiyat, transfer fiyatı olarak nitelendirilirken,³ transfer fiyatının tespit edilme sürecine “ Transfer Fiyatlandırması” denilmektedir.⁴

Diğer bir ifade ile, transfer fiyatlandırmasından bahsedebilmek için, bir işletme veya organizasyonun kendine bağlı birimlere satış yapıyor olması ve kendine bağlı birimler arasında uygulanan fiyatın emsal bedelden farklı olması gerekmektedir. Emsal bedel ise, sadece cari fiyatlarla ölçülememekte; vade, mal ve hizmet kalitesi, işin zamanında teslimi veya çeşitli finansal avantajlar şeklinde kendini göstermektedir.⁵

Transfer Fiyatlandırması 2007 yılının 12888 sayılı bakanlar kurulu kararında ise, ilişkili kişiler arasında yapılan mal ve hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedeli ifade eder, şeklinde tanımlanmıştır.⁶

Yapılan tanımlamalar genel olarak değerlendirildiğinde, bütün tanımlarda ortaya çıkan ortak yönler transfer fiyatlandırmasının;

Bir işletmede gerçekleşebilecek olması, yani kâr amacı güden tüzel veya gerçek kişilerin gerçekleştirdiği işlemlerde ortaya çıkabilecek bir durum olmasıdır. Örneğin bir işletmenin bir hayır kurumuna yaptığı bağış için transfer fiyatlandırması söz konusu olmayacaktır.

² Fatih Saraçoğlu ve Ercan Kaya, “ Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması”. **Vergi Sorunları**, Sayı:216 (Eylül 2006), s.160.

³ Mehmet Aktaş “ Uluslararası Transfer Fiyatlaması ve Türk Vergi Sistemindeki Konumu-I”, **Yaklaşım**, Sayı 130 (Ekim 2003), s.40.

⁴ Tunç Köse ve Emrah Fettahoğlu, **Transfer Fiyatlandırması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008, s.4

⁵ Günseli Kurt ve İ. Levent Ünlü, “ ABD, OECD ve Türkiye’ de Transfer Fiyatlandırması-I”, **Mali Pusula**, Sayı:12, (2005), s.69.

⁶ Bakanlar Kurulu Kararı, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar”, (**BKK, 2007/12888 sayı**).

Bir maddi veya gayri maddi hakkın devredilmesi, yani, bir işletmenin veya işletmede yer alan birimin ürettiği kıymetin, mal veya hizmetin başka bir işletmeye veya birime aktarılıyor olmasıdır.

İşlemin ilişkili kişi veya kişilerle yapılması, gerçekleşen transfer işleminin ilgili düzenlemelerde belirtilen ilişkili kişi kapsamına giren gerçek veya tüzel kişilerle yapılmasıdır. Bu kapsamda, ilişkili kişi kapsamına girmeyen kişilerle gerçekleşen işlemler emsal fiyata veya bedele aykırı olsa dahi transfer fiyatlandırması kapsamına girmeyecektir.

Emsal fiyat ya da bedele uygun olması, her açıdan birbiri ile aynı özelliğe sahip ve de ilişkisiz kişilerle gerçekleşen işlemlerde uygulanan fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir.

Ancak burada ifade edilen tüm açıklamalarda transfer fiyatlandırmasında kamu otoritesinin her zaman gelir kaybının olması söz konusu değildir. Transfer fiyatlandırmasının vergi kanunlarının yasakladığı negatif anlamı taşıması için, bağlı işletmeler arasındaki ticari ve mali işlemlerde kullanılan fiyatların, serbest piyasada aynı ve benzer koşullar altında, aynı veya benzer işlemlere taraf bağımsız kişiler arasında karşılaştırılabilir fiyatlarla göre önemli ölçüde düşük ya yüksek olması gerekir. Bu duruma ‘*yapay transfer fiyatlandırması*’ denir.⁷

Yapay transfer fiyatlandırmasının temel amacı, fiyatlandırma yoluyla belli bir gerçek ya da tüzel kişiye veya işlemin gerçekleştiği ülkeden başka bir ülkeye vergisiz kâr aktarmak olup vergi kanunlarının önlemeye çalıştığı bir uygulamadır. Yasa, ilişkili kişiler arasındaki ilişkide emsallere uygun olmayan yapay transfer fiyatlandırmasının uygulandığı özel hukuk sözleşmelerinin kötüye kullanıldığını varsayar. Vergi yükümlülükleri ve sorumlulukları özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak vergi kaçırma amacı güdüyorlarsa bu amaca yönelik sözleşmelere ‘*peçeleme sözleşmesi*’ adı verilir. Bu durumda idare ve vergi yargısı organları vergilendirmede görünüşteki sözleşmeyi değil, gerçek ekonomik

⁷ Billur Yaltı, “Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırma Rehberi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:91, (Aralık 1996), s.107.

durumu göz önüne alırlar. Yasa, yapay transfer fiyatlandırmasının birer peçeleme sözleşmesi olduğu konusunda adi kanuni karine getirir.⁸

1.3 TRANSFER FİYATLANDIRMASININ TARİHSEL GELİŞİMİ

Ekonomi tarihçileri, çokuluslu işletmelerin 15. ve 16. yüzyılda doğmaya başladıklarından bahsetmektedir. İlgili dönemlerde İngiltere’de bulunan çok uluslu işletmeler, İngiltere’nin kolonileriyle gerçekleştirdiği mal transferlerinde yer almışlardır. 20. yüzyılda, özellikle İkinci Dünya Savaşı’ndan sonra yavaş yavaş ticaretin serbestleşmesiyle, işletmelerin farklı ülkelere pazarlama faaliyetlerine başlamaları ve yeniden yapılanan ülkelerde yatırımlarda izlenen artış, bahse konu işletmelerin bu günlerde sahip oldukları konumları üzerinde etki yaratmıştır.⁹

Sanayi devrimi sonrasında işletmelerin büyüklükleri artmış, ortaklık yapıları değişmiş ve yönetilmeleri karmaşık hale gelmiştir. Bu tür işletmelerin yönetilebilmeleri için alt birimler önce ayrı sorumluluk merkezlerine daha sonra da kâr merkezlerine dönüştürülmüştür. Bir işletmenin alt birimlerinin ayrı kâr merkezlerine dönüştürülmesi bu birimler arasındaki mal ve hizmet hareketlerinin fiyatlandırılmasını da beraberinde getirmiştir.¹⁰

Konuyla ilgili olarak, 1901 yılında İngiliz Harry Sidgwick, “ The Principle of Political Economy” adlı kitabında işletmelerin üretimleri esnasında kendi ürünlerini kullanmaları durumunda, söz konusu ürünler için piyasa fiyatını kullanmalarını gerektiğini belirtmiştir. Akabinde 1920 yılında Du Pont ve 1921-1925 yılları arasında ise General Motors firmaları iç üretimlerinde kendi ürünlerini hammadde ve yarı

⁸ Billur Yaltı, “ Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:222, (Mart 2007), s.9.

Adi Karine: Aksi ispat edilebilen karinelere denir.

⁹ Chris Adams and Richard Coombes, **Global Transfer Pricing: Principles and Practice**, Selwood Printing L.t.d., Burgess Hill, West Sussex , 2003, s.1.

¹⁰ Caner Atış, ‘Küreselleşme Sürecinde Transfer Fiyatlandırma Ve Türkiye’, <http://idc.sdu.edu.tr/tammetinler/yonetim/yonetim24.pdf>, (09.03.2010).

mamul olarak kullandıklarında, maliyet bedeli yerine güncel piyasa fiyatlarının kullanılması yönünde benzer kararlar vermişlerdir.¹¹

Transfer fiyatlandırması konusu şu anda sadece ulusal alanda takip edilmemektedir. Zira konuyla ilgili OECD, transfer fiyatlandırması ilkelerini güncellemek üzere hemen hemen birçok konuda komiteler kurarak işyeri veya işyeri olarak nitelendirilen oluşumlara mali yardım yapmakta, e-ticaret ve hisse senedi opsiyonları hakkında sık sık güncellemeler yapmaktadır.¹² Geçmiş 1900'lü yılların başına kadar uzanan transfer fiyatlandırması konusu günümüzde şu anda da kurumların en önemli gündem maddesidir. Hatta faaliyette bulunan kurumlar açısından konu, hayati olarak nitelendirilmektedir. Bu konuyla ilgili olarak Ernts&Young's şirketinin yaptırdığı araştırmalar bu görüşü bir anlamda doğrulamaktadır.¹³

1.4. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ ETKİLERİ

Transfer fiyatının etkileri, işletmeler, vergi daireleri ve ülkeler açısından üç bölümde incelenebilir.

1.4.1 İşletmeler Açısından Etkileri

Transfer fiyatı, herhangi bir kâr merkezinin ürettiği bir ara malının, bu ara malını girdi olarak kullanacak diğer bir kâr merkezine transferi halinde bu mala uygulanacak fiyattır.¹⁴ Tanımdan anlaşılacağı üzere, belirlenecek transfer fiyatı sadece transfere konu olan bölümü etkilemekle kalmayıp tüm işletmeyi de etkilemektedir.¹⁵ Uygun bir transfer fiyatlaması yönteminin kullanılması, hem kâr merkezlerinin hem de işletmenin toplam performansını olumlu etkilemektedir.¹⁶ Tüm bu açıklamalardan sonra, tartışmasız olarak söylenebilir ki transfer

¹¹ Tuncay Kapusuzoğlu, **Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması**, Ankara: Oluş Yayıncılık, 2003, s.4.

¹² Chris Adams, Richard Coombes, a.g.e. s.1.

¹³ Emrullah Aslan, “ Kurumlar Vergisinde Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi SBE, 2006), s.17.

¹⁴ Cudi Tuncer Gürsoy, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, Beta Basım Yayın, İstanbul, 2009, s.861.

¹⁵ Sinan Aslan, “ İşletmelerde Stratejik Faaliyet Bölümleri Arasında Transfer Fiyatlandırması”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Yıl:4, Sayı:12, Nisan 2004, Ankara, s.49-50.

¹⁶ Cemal Elitaş, Bilge Leyli Elitaş ve Enver Samet Özkal, “ Transfer Fiyatlaması ve Kullanılan Yöntemler Arasında Karşılaştırmalı Bir Uygulama”, **Mali Çözüm**, Sayı:91, s.23, 2009.

fiyatlandırmasının işletmelere olan en büyük etkisi, işletmenin kârlılığını olumlu ya da olumsuz etkileyecek olmasıdır. Bununla birlikte, transfer fiyatlandırması işletme genelindeki kârlılığı etkilediğinden, üst yönetimin istediği fiyatları uygulamak için bölümlere baskısı söz konusu olacaktır. Yapılacak olan bu baskı, bölümlerin özerkliğini tartışmalı hale getirecektir.¹⁷ Ayrıca, üretim bölümleri tarafından yüksek kâr marjı ile veya düşük kâr marjı ile belirlenen ara malların transfer fiyatının, işletmenin pazardaki rekabet etme gücünü olumsuz veya olumlu etkileyeceği de aşikârdır. Ancak transfer fiyatının piyasa fiyatından daha pahalı olacak şekilde belirlenmesi, işletmedeki o bölümün atıl hale gelmesine dahi sebep olacaktır.

Transfer fiyatlandırmasının işletme üzerinde ayrıca, grup içi gerçekleştirilen işlemler açısından, emsal bedele ulaşmak için uygun verilerin temin edilmesi esnasında yönetim masraflarının artmasına sebep olması ya da yasal olmayan yollardan bilgi temin etme çabasına neden olma ihtimalinin bulunmasıdır.¹⁸

1.4.2 Vergi Daireleri Açısından Etkileri

Transfer fiyatlandırmasının etkilerini tartışırken, tespit edilen transfer fiyatının, işletmenin kendisini etkilemesinin yanında, kamu otoritesini yani vergi dairelerini de etkilediği göz ardı edilmemelidir. Şöyle ki, grup içi işlemlerde belirlenecek transfer fiyatının gerçeği yansıtmaması durumunda şirketlerin ödeyeceği vergi oranında bir azalma oluşabilecek ve dolayısı ile kamunun bir kazanç kaybına uğraması söz konusu olacaktır. Örneğin, bir çokuluslu şirket, yüksek vergi oranının olduğu bir ülkedeki bağlı şirketine yüksek fiyatla mal satarak veya düşük fiyatla mal alarak bu şirketin ya da kendisinin kârını ve ödeyeceği vergiyi düşürebilir.¹⁹ Konu ile ilgili olarak 2002 yılında yapılmış olan ve ABD'nin 2001 yılında uğradığı vergi kaybını gösteren araştırmanın sonuçları Tablo.1.'de yer almaktadır.

¹⁷ Tunç Köse ve Emrah Fettahoğlu, a.g.e. s.8.

¹⁸ Tunç Köse ve Emrah Fettahoğlu, a.g.e. s.9

¹⁹ Tunç Köse ve Emrah Fettahoğlu, a.g.e. s.9

Tablo 1: Amerika Birleşik Devletleri'nin Gerçeğe Aykırı Transfer Fiyatlaması Nedeniyle Uğradığı Vergi Kayıpları ve Dış Ticaret Ortakları (2001)

2001 Toplam Dış Ticaret	Vergi Kaybı (Milyon Dolar)	Gelir Transferi (Milyon Dolar)
Dış Ticaret Yapılan Bütün Ülkeler	53,117	156,225
Dış Ticarete En Yüksek Paya Sahip İlk 25 Ülke	49,073	144,332
Japonya	12,225	35,957
Kanada	4,967	14,608
Almanya	4,640	13,646
Meksika	3,459	10,175
İngiltere	3,003	8,833
Hollanda	2,628	7,731
Çin	2,416	7,107
Fransa	1,753	5,157
Filipinler	1,691	4,973
Tayvan	1,507	4,431
Güney Kore	1,504	4,423
Singapur	1,057	3,108
Hong Kong	1,010	2,969
İtalya	952	2,800
İrlanda	904	2,660
Malezya	755	2,221
Avustralya	626	1,840
Brezilya	609	1,792
Hindistan	606	1,781
Belçika	593	1,745
İsveç	589	1,732
İsviçre	487	1,433
Tayland	456	1,342
İsrail	360	1,057
Venezüella	275	809

Kaynak: Simon J. Pak ve Johnson S. Zdanowicz, U.S. Trade With the World: An Estimate of 2001 Lost U.S. Federal Income Tax Revenues Due to Over- Invoiced Imports and Under-Invoiced Exports, <http://dorgan.senate.gov/newsroom/extras/pak-zdan.pdf>, (Erişim tarihi: 12.03.2010)

1.4.3 Ülkeler Açısından Etkileri

Pek çok hükümet işletmelerin, transfer fiyatlarını manipüle ettikleri konusunda endişe taşıdıklarından, yatırımlarında değerlendirebilecekleri²⁰ sermaye çıkışlarını engellemek için, transfer fiyatlarının incelenmesine ciddi miktarda kaynak ayırarak, grup içi işlemlerin fiyatlarının belirlenmesine yönelik farklı kurallar içeren vergi politikaları geliştirmişlerdir.²¹ Ancak, çoğu zaman alınan tedbirler veya yapılan

²⁰ Berk Dicle, “ Vergi Uygulamaları Açısından Transfer Fiyatları”, **Vergi Dünyası**, Sayı:163, Mart 1995, s33.

²¹ Lorraine Eden, **Taxing Multinationals: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America**, University of Toronto Pres, Toronto- Buffalo- London, 1998, s.1; 20.05.2010

düzenlemeler sonuç vermemekte ve işletmeler ile hükümetler arasında görüş ayrılıkları ortaya çıkmaktadır.²²

Hükümetlerin adil olmayan bir transfer politikası izlemeleri, doğrudan yabancı yatırımlar üzerinde olumsuz etkiler yaratmaktadır.²³ Bazı hükümetler, yerli sanayilerini haksız rekabetten korumak ve vergi gelirini ülkelerinde tutabilmek için transfer fiyatlarına ilişkin düzenlemeleri ve denetimleri arttırmaktadır. Ancak, bazı hükümetler ise yabancı yatırımları ülkelere çekebilmek için bürokratik engelleri kaldırarak, mevzuatlarında boşluk yaratarak ya da düşük vergi oranları uygulamak suretiyle, vergisiz ya da düşük vergili sistemden istifade etmek isteyen yatırımcılara cazip avantajlar sunmaktadır.²⁴ Ancak, hükümetler usulsüzlükleri ortadan kaldırayım derken yabancı yatırımcılardan ülkesini mahrum bırakmamalıdır.²⁵ Hükümetler, bu hassas dengeyi korumaya yönelik azami gayret sarf etmelidirler. Konu ile ilgili olarak, vergi kaybına uğrayan çok sayıda gelişmiş ülke bu durumun ortaya çıkmasına sebep olan ülkelere baskı uygularken, diğer yandan özellikle bazı uygunsuz davranışlarda bulunan çok uluslu şirketlerin kullandıkları yasal boşlukları kapatmaya çalışmaktadırlar. Aynı zamanda mümkün olan yerlerde aynı şirketin değişik ülkelerde faaliyet gösteren birimlerine ilişkin bilgilerin karşılıklı olarak kontrol edilmesini engelleyen belirsizlikleri ortadan kaldırmaya çalışmaktadırlar. Refahları vergi sistemlerinin rekabetçi yapısına bağlı hale gelen mikro devletler ve İsviçre gibi küçük ülkeler bu çalışmalara karşı koymaktadırlar.²⁶

1.5 TRANSFER FİYATLANDIRMASININ AMAÇLARI

Transfer fiyatlandırmasının amaçları, vergisel amaçlar ve diğer amaçlar şeklinde iki başlık halinde aşağıda sunulmuştur.

²² Lorraine Eden, a.g.e., s.636-637.

²³ Elif Cenkeri, “ Transfer Fiyatlaması ve Türk Vergi Sistemi”, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE, 2005), s.15

²⁴ Dicle, a.g.e.,s.38.

²⁵ Ufuk Bakkal, “Küreselleşen Dünyadaki Temel Ekonomik ve Mali Sorunlar ve Türkiye’ye Yansımaları”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Kırkbirinci seri, Yıl:2002, s.97.

²⁶ Atış, a.g.e.,s.3.

1.5.1 Vergisel Amaçlar

Dünyada yasal olarak ilk kez Amerika’da düzenleme konusu olan transfer fiyatlandırmasının temel amacı; global vergi yükünün en alt düzeyde tutularak toplam kârın maksimize edilmesidir.²⁷ Gelişmemiş veya gelişmekte olan ülkeler ise vergi oranlarını gelişmiş ülkelere kıyasla düşük tutmak suretiyle çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırmasına imkân sağlayıp bu şirketlerin yatırımlarını ülkelerine çekmektedirler.

Çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırmasının amaçları ile ilgili olarak, ortalama on birden fazla ülkede rekabet eden, 179 şirket ile 363 adet ABD menkul kıymet borsasında işlemler gerçekleştiren işletmenin muhasebe müdürleri ve parayla ilgili birimlerin üst düzey yöneticileri ile yapılan anket, kararlarını etkileyen amaçların en önemlisinin vergisel olduğunu ortaya çıkarmıştır. Bu araştırma sonuçları, uluslararası transfer fiyatlandırmasının en önemli üç amacının; Vergi yükü ile ilgili amaçlar (%51), iç yönetim merkezli amaçlar (%21) ve uluslararası ve işlevsel amaçlar (%28) olduğunu ortaya koymuştur. Tablo 2’ de çalışmanın ayrıntıları yer almaktadır:²⁸

Tablo:2 Çok Uluslu İşletmeler Açısından Uluslararası Transfer Fiyatlandırmasının Temel Amaçları

AMAÇLAR	%
Vergileme İle İlgili Amaçlar	51
Tarifleri yönetmek	4
Vergi düzenlerine uymak	7
Vergi yükünü yönetmek	40
İç Yönetim Merkezli Amaçlar	21
Adaletli performans değerlendirilmesi	7
Motivasyon	9
Hedef uyumlu teşvik etme	5
Uluslararası veya İşlevsel Amaçlar	28
Nakit transfer sınırlamaları	2
Rekabetçi durum	21
Gerçek gelir ve maliyetleri yansıtma	5

Kaynak: Karen S. Cravens, Çev.: İhsan Günaydın, “ Çokuluslu Şirketler İçin Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlandırmanın Rolü”, **Vergi Sorunları**, Sayı:141, Haziran 2000, s.146.

²⁷ Özgür Biyan, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Mali Çözüm**, Yıl:2007, Sayı:82, s.79.

²⁸ Cenkeri, a.g.e., s.21.

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere, katılımcılar, uluslararası transfer fiyatlamasının en önemli amacının, vergi boyutu ile ilgili amaçlar olduğunu belirtmiştir.

Transfer fiyatlandırmasının vergi ile ilgili olan amaçlarını aşağıdaki gibi sıralanabilir:²⁹

- Vergi oranı yüksek olan ülkelerde, bağlı şirketlerden yüksek fiyatla alış ve düşük fiyatla satışlar, vergi oranı düşük olan ülkelerde ise tersi uygulamalar,
- Dışarıya ödenen kâr payı, patent, know-how, ve marka hakkı karşılığı alınacak olan stopaj vergisi karşılığı yapılacak ödemelerin dışarıdan alınan malların içerisine kaydırılması ile daha az stopaj vergisinin ödenmesi,
- Vergi oranı yüksek olan ülkelerdeki firma tarafından bağlı olduğu şirket grubundaki diğer şirketlere uygulanması gereken hizmet, gayri maddi haklar vb. karşılığı bedellerin düşük veya hiç gösterilmemesi ve böylece diğer şirketlere ait maliyetlerinde üstlenilmesi yoluyla vergilerin azaltılması,
- Dışarıdan ithal edilen malların transfer fiyatının düşük gösterilerek gümrük vergilerinin ve Katma Değer Vergisinin (KDV) daha az ödenmesi,
- Kâr transferlerine, döviz ve kurlara koyulan sınırlamalardan korunmak için transfer fiyatlarını değiştirerek daha az vergi ödemek,
- Çokuluslu şirketlerin merkezinde yapılan ve bağlı şirketlerin yararlandığı hizmet bedellerinin bağlı şirketlere paylaşılmasında vergi oranı yüksek olan ülkedeki bağlı şirketlerin payı arttırılırken vergi oranı düşük olan ülkelerdeki bağlı şirketlerin payı azaltılarak, vergi oranı yüksek olan ülkedeki şirketin maliyetlerinin arttırılması suretiyle daha az kâr ve böylece daha az vergi ödemesi.

²⁹ İhsan Günaydın, “Uluslararası Transfer Fiyatlandırmasının Vergisel Amaçları”. **Vergi Dünyası**, Sayı:216, (Ağustos 1999), s.169.

1.5.2 Diğer Amaçlar

Transfer fiyatlandırmasının amaçları arasında vergi ile ilgili amaçlar önem arz etmekle beraber diğer amaçları da bulunmaktadır. Bu amaçlar içinde, bölüm işletme yönetimine ilişkin amaçlar, bölüm performansının değerlendirilmesine ilişkin amaçlar ve bölümlerin bağımsızlığına ilişkin amaçlar sıralanabilir.

İşletmenin yönetimine ilişkin amaçları, transfer fiyatları belirlenirken ki kararlarını etkilemektedir. Bu itibarla işletmeler transfer fiyatlarından, yöneticilerle işletmenin hedefleri arasındaki uyumu arttırmak, bölümlerin performansını adaletli bir şekilde değerleyerek diğer bölümlerle karşılaştırmak ve yöneticileri bölümlerin kârlılığını arttırmak için motive etmede yararlanmaktadır.³⁰ Bu bağlamda, transfer fiyatlaması, yöneticilerin kararlarını doğru verebilmelerine yönelik davranışsal bir araç niteliğindedir. Böylece transfer fiyatlandırması, bir araç ve yönetim kontrolünün esaslı bir parçasıdır.³¹

Bir şirkette kâr maksimizasyonu aracılığıyla amaç uyumluluğunun gerçekleşip gerçekleşmediğinin anlaşılabilmesi, bölüm performanslarının değerlendirilmesi ile mümkündür. Bölüm performanslarının değerlendirilmesinde temel ölçü, bölümlerin gerçekleştirdikleri, her bir bölüm için ayrı ayrı belirlenmiş olan, bölüm kârlarıdır.³²

Bölüm kârının oluşmasında, transfer fiyatlarının rolü büyüktür. Bu nedenle, seçilen transfer fiyat yöntemi, bölümün gerçek katkısını, bir başka ifade ile performansını aksettirecek bir transfer fiyatını sağlamalıdır. Bunun yanında, firma içinde, bölüm performanslarının karşılıklı olarak değerlendirilebilmeleri için, mümkün olduğu kadar, transfer fiyatlarının karşılaştırma imkânını verebilecek şekilde belirlenmesine dikkat edilmelidir.³³

Transfer fiyat sisteminin bir diğer amacı ise bölümlerin bağımsız olarak faaliyette bulunabilmelerini sağlamaktır. Aslında bölümlerin bağımsızlığı amacı,

³⁰ Cenkeri, a.g.e.,s.18.

³¹ Günaydın, a.g.e.,s.168.

³² Selim Pazarçeviren, “Transfer Fiyat Sistemi ve Transfer Fiyatlarının Doğrusal Programlama Metodu Kullanılarak Belirlenmesi”, (Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE, 1987), s.50.

³³ Pazarçeviren, a.g.e., s.50.

merkezkaçlaştırılmış ve farklılaştırılmış bir organizasyonda, kâr merkezi olarak faaliyette bulunabilen bölümler için geçerlidir. Özellikle, merkezkaçlaştırma ve sorumluluk merkezlerinin kâr merkezleri olarak oluşturulması ile bağımsızlık amacı arasında çok yakın bir ilişki vardır.³⁴ Merkezkaç yönetimlerde önemli bir yeri olan bölümsel özerklik daha fazla bağımsız karar alma gücü sağlar.³⁵

Yukarıda sayılan amaçlarının yanında işletmeler, uluslararası piyasalarda karşılaştıkları gümrük vergileri, kotalar, döviz kuru, ambargolar gibi konularda da karşılaştıkları engelleri aşmak için transfer fiyatlamaından faydalanmaktadırlar. Bu itibarla, transfer fiyatları kısıtlamalarını aşmak ve geliri ülkeler arasında kaydırmak ya da döviz kurlarında meydana gelebilecek dalgalanmalardan olumsuz etkilenmemek için kullanılabilir.³⁶

1.6 TRANSFER FİYATLANDIRMASININ ÖNEMİ

Transfer fiyatlandırmasının önemi, şirketin iç işlemleri ile ilgili olarak oluşan önemi ve şirketin ilişki içerisinde olduğu diğer taraflarla olan önemi olarak iki kısma ayrılması daha doğru olacaktır.

Son yıllarda şirketlerde özerk yönetim, kâr amaçlı yönetim ve yatırım amaçlı yönetim kavramlarının ciddi olarak tartışıldığı görülmektedir. Bu yalnızca bağlı şirket ya da kollara bir özerklik getirmemekte, aynı zamanda şirket içi karar almada ve dışarıya açıklanan finansal raporlarda transfer fiyatlandırmasının rolünü arttırmaktadır.³⁷ Transfer fiyatlarının önemini arttıran birinci neden, şirketin kâr maksimizasyonuna ulaşmasını etkilemektedir. Transfer fiyatlarının önemini arttıran bir diğer neden, hatalı ve adil olmayan transfer fiyatlarının, bölümlerin performans değerlemesi üzerinde olumsuz etkilerinin olmasıdır. Çünkü, bir kısmın belirlediği satış fiyatı diğer kısmın maliyetini oluşturacağından, yöneticilerin gerçek başarılarının yansıtmayacaktır. Kısımlar arasındaki ilişkilerin kompleks olması, transfer fiyatlarının önemini arttıran bir diğer nedendir. İki kısım arasındaki transfer fiyatı nispeten basit olabilir. Ancak, bir firma içinde çok sayıda alıcı ve satıcı

³⁴ Pazarçeviren, a.g.e.,s.59.

³⁵ Elitaş, vd. a.g.e.,s.28.

³⁶ Cenkeri, a.g.e.,s.19.

³⁷ Kapusuzoğlu, a.g.e.,s.5.

bölümün bulunması durumunda, transfer edilen mamullerin sayısının ve hacminin yüksek olması, bölümlerin dış pazarla farklı ilişkiler içinde bulunması gibi nedenlerle, transfer fiyat problemi çok daha karmaşık bir hale gelir.³⁸

Bir firmada, firma içi satışların, firma dışı satışlara oranı yükseldikçe, transfer fiyatlarının önemi de artmaktadır. Bu oran tüm firma açısından düşük olsa bile, yoğun ilişkiler içinde bulunan bölümler arasında transfer fiyatlarının önemi büyüktür.

Farklı ülkelerde veya bir ülkenin farklı bölgelerinde vergi oranlarının değişik olması, vergi tasarrufu sağlayacak uygulamalar açısından, transfer fiyatlarının önemini arttırmaktadır. Bu durum özellikle, çok uluslu şirketlerin değişik ülkelerdeki tali şirketleri arasındaki mal ve hizmet transferlerinin fiyatlandırılmasında önem kazanmaktadır.³⁹ Son olarak uluslararası transfer fiyatlandırmasının birçok ülkenin vergi ve gümrük idareleri tarafından izlenmesi de uygulamanın önemini arttırmaktadır.⁴⁰

Transfer fiyatlandırmasının bir başka açıdan önemi ise, ülkelerin vergi gelirlerine doğrudan etki etmesidir.

Uluslararası transfer fiyatlandırmasına konu olan işlemler aynı anda en az iki ayrı ülkeyi vergisel boyutuyla ilgilendirmektedir. Her devlet kendi hükümlerinin alanında daha fazla vergi toplamak ve vergi matrahlarından hiç taviz vermemek eğilimindedirler. Bu bakış açısının gereği olarak gelir idareleri bakımından transfer fiyatlandırması bir araçtır ve bu araç kullanılırken ülkeler çifte vergileme risklerinden bile rahatsızlık duymayabilirler. Öte yandan çok uluslu şirketlerin ekonomik faaliyetlerini yürüttükleri ülkelerin vergi tabanını olumsuz yönde etkilemeyecek biçimde yani piyasa fiyatı kuralları çerçevesinde emsallere uygunluk ilkesi kriterine göre işlem yapmaları bir zorunluluktur.⁴¹

³⁸ Pazarçeviren, a.g.e.,s.37.

³⁹ Pazarçeviren, a.g.e.,s.38.

⁴⁰ Kapusuzoğlu, a.g.e.,s.5.

⁴¹ Uğur Bolaç, "Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi" (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, SBE 2008), s.16.

Diğer taraftan transfer fiyatlandırmasının önemini giderek arttıran 4 unsur da şöyle sıralanabilir;⁴²

- Merkezileşmeden özerkliğe kayan yönetim biçimi ve kâr ya da yatırım amaçlı yönetim kavramlarının daha fazla kullanılması: Bölümlendirme ve özerklikle birlikte gelen bölümler arası mal ve hizmet transferi, transfer fiyatlandırmasını gerektirmektedir.
- Uluslararası ticarete şirketler arası ticaretin önemi: Bölümlerin uluslararası boyut kazanması durumunda transfer fiyatlandırması şirketler için önemli bir unsur haline gelmektedir.
- Uluslararası transfer fiyatlandırmasının birçok ülkenin vergi ve gümrük idarelerince sürekli izlenmesi: Yurt dışındaki bağlı firmalardan bazı ürünlerin ithal edilmesi ve bunların bir kısmında uluslararası piyasa fiyatlarına göre büyük farklılıklar olması, ülkelerin transfer fiyatlandırması konusunda düzenlemelere gitmesini gerektirmiştir.
- İlişkili taraf işlemleri ve bilgilerin açıklanmasına olan ihtiyacın artması: Ana ve bağlı işletmeler arasındaki ilişkili taraf işlemleri, işletmelerin mali durumlarını ve yönetim sonuçlarını doğrudan etkilemektedir.

⁴² Tuncay Kapusuzoğlu, “ Transfer Fiyatlandırması Nedir?”, **Vergi Dünyası**, Sayı:205, (Eylül 1998), s.57-58.

İKİNCİ BÖLÜM

2. DÜNYADA TRANSFER FİYATLANDIRMASI

2.1 OECD VE TRANSFER FİYATLANDIRMASI DÜZENLEMELERİ

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin temel düzenlemeler esasen, OECD (The Organization for Economic and Development) tarafından yapılmaktadır. ABD dışındaki gelişmiş ülkelerin tamamına yakını, OECD tarafından hazırlanan ve sürekli olarak gözden geçirilip yenilenen OECD düzenlemelerini esas almaktadırlar.⁴³

1960 yılında kurulmuş ve Türkiye'nin de aralarında bulunduğu 30 üyesi bulunan Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) transfer fiyatlandırması konusundaki ilk rehberini 1979 yılında Mali İşler Komisyonu aracılığı ile hazırlamıştır. Komisyon 1984 yılında ve 1987 yılında konu ile ilgili iki rapor daha yayımlamış, 1995 yılında ise transfer fiyatlandırması rehberi revize edilerek güncellenmiştir.⁴⁴ Bu rehber 1979 yılında yayımlanan “OECD Transfer Fiyatlaması ve Çokuluslu İşletmeler Raporu”nun gözden geçirilmiş şeklidir ve birçok ülke ve uzman tarafından transfer fiyatlandırmasının anayasası olarak kabul edilmektedir.⁴⁵

Rehberin yayımlanmasıyla amaçlanan, transfer fiyatlaması alanında uluslararası alanda uyum temin etmek, ihtilafları bertaraf etmek, çokuluslu işletmelere, organizasyona üye olan ve olmayan ülkelerin vergi idarelerine, yol göstermektir.⁴⁶ Rehber ayrıca, transfer fiyatlamasına ilişkin bir düzeltme önerisi sunulduğu durumlarda da yol gösterici bir işlev üstlenmeyi amaçlamaktadır.⁴⁷

Söz konusu rehberle ilgili olarak bir noktayı belirtmek gerekir ki, bu düzenleme yol gösterici olması nedeniyle OECD üyelerinin bu düzenlemeye uyma konusunda bir zorunlulukları bulunmamaktadır. Yani rehber, üyeler açısından bağlayıcı değildir. Ancak, ülkelerin çoğu, özel ve ayrıntılı olarak düzenlenmiş bir

⁴³ Mehmet Aktaş, “Yeni Kurumlar Vergisi Tasarısı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması Düzenlemesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:294, (Şubat 2006), s.26.

⁴⁴ Biyan, a.g.e.,s.85.

⁴⁵ Ramazan Biçer, **Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi**, TÜRMOB Yayınları 365, (2008), s.6.

⁴⁶ Cenkeri, a.g.e., s.31.

⁴⁷ Biçer, a.g.e.,s.8.

transfer fiyatlaması yasasına sahip olmadıklarından, rehberi esas almak suretiyle düzenlemelerini gerçekleştirmektedir.⁴⁸

Aşağıda OECD tarafından belirlenen transfer fiyatlaması ilkelerine ‘Emsallere Uygunluk İlkesi’ ve ‘Global Oranlama İlkesi’ olmak üzere iki başlık altında değinilecektir.

2.1.1 Emsallere Uygunluk İlkesi

Piyasa fiyatı ilkesi olarak da bilinen bu ilke, hem ABD’deki transfer fiyatlandırması uygulamalarında hem de OECD ülkelerinde uluslararası transfer uygulamalarında “ emsallere uygunluk ilkesi ya da standardı” (the arm’s length principle)” olarak ele alınmaktadır.⁴⁹ 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:⁵⁰

“ İki ilişkili kuruluş arasındaki ticari ve finansal ilişkilerde belirlenen ya da kabul ettirilen koşulların, birbirinden bağımsız kuruluşlar arasında uygulanan koşullardan farklı olması durumunda, bu koşullar 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”

Uluslararası bir transfer fiyatlaması standardı olan emsal bedel ilkesinin uygulanmasında dikkate alınacak hususlar şunlardır:⁵¹

- Karşılaştırılan işlemlerin ekonomik özelliklerinin yeterince benzer olması (karşılaştırılabilir),
- Karşılaştırma yaparken maddi farklılıkların; transfer edilen mal veya hizmetin özellikleri, işlemin tarafları tarafından yerine getirilen

⁴⁸ Cenkeri, a.g.e., s.31.

⁴⁹ Tunç Köse ve Emrah Fettahoğlu, a.g.e. s.12 .

⁵⁰ Biçer, a.g.e.,s.35.

⁵¹ Billur Yaltı Soydan, “ Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri Transfer Fiyatlaması Rehberi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:91, (Nisan 1996), s.108.

fonksiyonları, sözleşme şartları, tarafların içinde bulunduğu ekonomik durum ve tarafların genelde uyguladıkları ticari stratejilerin dikkate alınması,

- Emsal bedele en yakın sonucu veren transfer fiyatlaması yönteminin uygulanması.

Emsallere uygunluk ilkesinin uluslararası alanda benimsenmesinin en önemli nedenlerinden biri ilkenin, çok uluslu işletmelerin tabi oldukları vergisel ilkeler konusunda çok geniş bir eşitlik getiriyor olmasıdır. Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kuruluşları ve bağımsız şirketleri vergisel açıdan aynı platforma yerleştirdiği için, aksi durumda her iki tür kuruluşun da sahip olduğu göreceli rekabet avantajları üzerinde bozucu etkiler yaratabilecek vergisel avantajların ya da dezavantajların ortaya çıkmasını önler. Bu tür vergisel düşüncelerin ekonomik karar süreçleri üzerindeki etkilerini ortadan kaldırdığı için, uluslararası ticaret ve yatırım ortamının gelişimine katkıda bulunur.⁵²

Emsallere uygunluk ilkesinin uygulamada çıkarabileceği zorluklar ise, çok uluslu şirketlerin bağlı ortaklıkları arasında gerçekleştirdikleri işlemlerin benzerlerinin, bağımsız firmalarca yapılmaması emsallere uygunluk prensibinin uygulamasını güçleştirebilmektedir. Emsallere uygunluk prensibi, bağımsız firmaların kontrol dışı işlemlerinin ve işletme faaliyetlerinin, çok uluslu şirketlerin, bağlı ortaklıklarının işlemleri ve faaliyetleri ile karşılaştırılmasını gerektirdiği için, büyük ölçüde veriye ihtiyaç duymaktadır. Kimi zaman ulaşılan bilgi eksik ve yorumlanması zor olabilmekte; varsa diğer bilgilere coğrafi konumları ya da tarafları nedeniyle ulaşmak güçleşebilmektedir. Ayrıca, bazı durumlarda gizlilik nedeniyle bağımsız girişimlerden bilgi edinmek olanaksız hale gelmektedir.⁵³

2.1.2 Global Oranlama İlkesi

Emsallere uygunluk ilkesine karşı geliştirilen transfer fiyatlaması ilkesidir. Bu ilkeye göre bir çokuluslu şirket kârının tamamı, şirket nerede faaliyet gösterirse

⁵² **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations: Travel Version**, (Çev: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası) OECD, 2001 paragraf 1.7.

⁵³ Murat Çak, ‘‘ Uluslararası Vergi Rekabeti Transfer Fiyatlaması ve Vergilendirme’’, **T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı**, Yayın No:385, Ankara, (2008), s.43.

gösterebilir, bütün bağılı şirketlerine bölüştürülür.⁵⁴ Ancak bu ilke çok uluslu şirketlerin bağılı şirketlerinde anlaşmazlığa neden olabileceği görüşünden dolayı OECD üyesi ülkeler tarafından desteklenmemektedir.⁵⁵

2.2 OECD DÜZENLEMELERİNDE YER ALAN TRANSFER FİYATLANDIRMASI YÖNTEMLERİ

Çalışmanın bu bölümünde OECD rehberinde yer alan emsal bedele ulaşmak için kullanılan transfer fiyatlandırması yöntemlerine kısaca değinilecektir. Rehberde bu yöntemler geleneksel yöntemler ve diğere yöntemler olmak üzere iki başlık altında toplanmıştır.⁵⁶

Geleneksel Yöntemler

- Karşılaştırılabilir Kontrol Dışı Fiyat Yöntemi (Comparable Uncontrolled Price Method-CUP)
- Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi (Resale Price Method-RPM)
- Maliyet Artı Yöntemi (Cost Plus Method-CPM)

Diğere Yöntemler

- Kâr Bölüşüm Yöntemi (Profit Split Method-PSM)
- İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi (Transactional Net Margin Method-TNMM)

Karşılaştırılabilir Kontrol Dışı Fiyat Yöntemi (Comparable Uncontrolled Price Method-CUP): Karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemi, diğere bir deyişle piyasa fiyat yöntemi, bağılı işletmeler arasında transferi yapılan mal ve hizmetlerde uygulanan fiyat ile karşılaştırılabilir şartlar taşıyan mal ve hizmetlerin bağımsız işletmelerce transferinde uygulanan fiyatın mukayesesini öngören bir transfer fiyatlaması öngören yöntemdir.⁵⁷ İlişkili şirketler arasında yapılan bir işlemle bağımsız şirketler arasında yapılan bir işlemin karşılaştırılabilir kabul edilmesi için iki koşulun yerine gelmesi gerekir:⁵⁸

⁵⁴ Köse ve Fettahoğlu, a.g.e. s.14.

⁵⁵ C. Elitaş, B. Leyli Elitaş ve Özkal, a.g.e.,s.34.

⁵⁶ Atış, a.g.e.s.13.

⁵⁷ Cenkeri, a.g.e., s.38.

⁵⁸ Çak, a.g.e. s.45.

- Karşılaştırmaya konu olan işlemlerin benzer olması, farklılıkların olması durumunda ise bu farkların piyasa fiyatını etkilemeyecek kadar küçük olmaları,

- Karşılaştırma konusu olan işlemler arasındaki farkların bazı ayarlamalarla giderilebilecek boyutta olması.

Karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin tespit edilmesinin mümkün olduğu durumlarda, bu yöntem en güvenilir ve en çok tercih edilen yöntemdir.⁵⁹

Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi(Resale Price Method-RPM): İlişkili bir şirketten alınan bir ürünün, bağımsız bir işletmeye yeniden satılması durumunda uygulanan bir fiyatla başlar. Bu fiyat (yeniden satış fiyatı) daha sonra yeniden satışı gerçekleştiren satıcının satış ve diğer faaliyet giderlerini karşılayacak ve (kullanılan varlıklar ve alınan riskler göz önüne alınarak) gerçekleştirilen işlevlerin ışığında uygun bir kâr elde edecek biçimde belirlediği bir tutarı temsil eden uygun bir brüt marj (yeniden satış marjı) uygulanarak düşürülür. Brüt marjın düşürülmesinin ardından bakiye tutar, ürünün satın alınmasına yönelik diğer giderlerde (örneğin gümrük vergileri) ilgili düzeltmeler yapıldıktan sonra, ilişkili kuruluşlar arasında başta gerçekleşen mal transferi açısından emsal bedel olarak belirlenebilir. Bu yöntem büyük olasılıkla, en verimli bir biçimde pazarlama faaliyetlerinde uygulanabilmektedir.⁶⁰

Maliyet Artı Yöntemi(Cost Plus Method-CPM): Maliyet artı yönteminin başlangıç noktası, satıcının bağlı bir alıcıya sattığı mallar veya sunduğu hizmetlerin tedarik fiyatı olmaktadır. Bu maliyete pazar koşulları ve gerçekleştirilen işlevlerin de dikkate alınması suretiyle, uygun bir kârlılığı gerçekleştirmek için gerekli olan kâr payının eklenmesiyle elde edilen fiyat kontrol altındaki işlemde uygulanacak emsal fiyattır. Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, yöntemde, bağımsız nitelikteki üçüncü kişilerin transfer fiyatlarının tespitinde dikkate aldıkları maliyetler önem arz etmektedir.⁶¹

Kâr Bölüşüm Yöntemi(Profit Split Method-PSM): Kâr bölüşüm yöntemi kullanımı en zor olan yöntemlerden biridir. Bu yöntemde, ilk önce ilişkili şirketler

⁵⁹ Soner Yakar ve Elif Ünal, “ Transfer Fiyatlama ve Çok Uluslu İşletmeler Açısından Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları**, Sayı:222, (Mart 2007),s.127.

⁶⁰ Bolaç, a.g.e.s.54-55.

⁶¹ Cenkeri, a.g.e., s.42.

arasında yapılan işlem sonucunda ortaya çıkan kâr belirlenerek, bu kâr ilişkili şirketler arasında emsallere uygunluk fiyatlarını da yansıtacak biçimde paylaştırılmaktadır. Her bir ilişkili şirketin elde edilen kâra katkısı, kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler değerlendirilerek hesaplanmaya çalışılır. Ayrıca, bu katkılar mevcut güvenilir dış piyasa verileri ışığı altında mümkün olan kapsamda değerlendirilir.⁶²

İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi(Transactional Net Margin Method-TNMM): İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi işletmenin kontrollü bir işlemde; uygun bir faktöre (maliyet, satış veya aktiflere) dayalı olarak elde ettiği göreceli kâr marjını inceler. Bu yüzden işleme dayalı net kâr marjı yöntemi, maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yöntemleri ile benzer bir mantıkla çalışır. Benzerlikten kasıt güvenilir bir uygulama yapılabilmesi için işleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulama mantığı ile maliyet artı ve yeniden satış yöntemlerinin uygulama mantığının birbiriyle tutarlı olmasıdır. Bu durum, aynı zamanda, bir işletmenin kontrollü bir işlemde edeceği net kâr marjının, yine aynı işletmenin karşılaştırılabilir ancak kontrol dışı bir işlemde elde edeceği net kâr marjıyla aynı olması demektir. Böyle bir işlemin olması durumunda, bağımsız kuruluşlar arası gerçekleşen ve karşılaştırılabilir nitelikteki işlemin net kâr marjı referans olarak dikkate alınır.⁶³

2.3 TRANSFER FİYATLANDIRMASI VE AB UYGULAMALARI

Avrupa Birliği (AB), üye ülkeler arasında ekonomik ve siyasi işbirliği sağlamak, geliştirmek ve ortak hareket etmek esasına göre kurulmuş olan bir birliktir. Bu nedenle, üye ülkeler arasında sosyo-ekonomik kurumların birbirleri ile uyumlaştırılması konularında derin bir işbirliği vardır. Avrupa Ekonomik Topluluğunu kuran Roma Antlaşması, AB vergi hukukunun kaynağını oluşturmakta ve temel ilkelerini belirlemektedir.⁶⁴ AB’de transfer fiyatlandırması ve çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin ilk çalışmaların 1976 yılında başlamasına rağmen bu konuda en ciddi adım 23 Temmuz 1990’da Tahkim Anlaşması ile atılmıştır. Bu metnin en önemli tarafı, transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak

⁶² Atış, a.g.e.s.15.

⁶³ M. Fatih Güner, “Örtülü Kazanç Kavramı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması ve OECD Transfer Fiyatı Belirleme Yöntemi”, **E-Yaklaşım**, Sayı:141, (Eylül2004), s.4.

⁶⁴ Biçer, a.g.e.,s.676.

emsallerine uygunluk ilkesine aykırılık nedeniyle bir üye tarafından yapılan tarhiyat, çifte verileme sonucu doğuruyorsa, karşı taraf için düzeltme öngörmesidir.

Bu düzenleme, farklılıkları giderme yönündeki girişimlerin üye ülkelerin mali özerkliklerini daraltması nedeniyle uygulamada pek işlerlik kazanamamıştır.⁶⁵

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 sekreteryasının 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.⁶⁶

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.⁶⁷

AB Transfer Fiyatlandırması Ortak Forumu aynı zamanda transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak belgelendirme düzenine ilişkin düzenlemelerde de bulunmuştur. Belgelendirme düzeninde, ‘en iyi uygulama’, ‘standardize etme’ ve ‘merkezileştirme’ yaklaşımları üzerinde durulmuştur. Bu yaklaşımlardan, standardize etme ve merkezileştirme yaklaşımlarının lehte ve aleyhte olan tarafları ışığında AB Transfer Fiyatlandırması Ortak Forumu tarafından “Avrupa Birliği Transfer

⁶⁵ İbrahim Organ ve Muhsin Çelik, “İşletmelerde Vergisel Bir Planlama Unsuru: Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Dünyası**, Sayı:301, (Eylül 2006), s.137.

⁶⁶ Biçer, a.g.e.,s.676.

⁶⁷ Biçer, a.g.e.,s.677.

Fiyatlandırması Uygulamasında Belgelendirme'' adı verilen yeni bir yaklaşım geliştirilmiştir. Söz konusu belgelendirme uygulaması iki ana bölümden oluşmaktadır:⁶⁸

- 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 ve arasında gerçekleşen kontrollü işlemler de dâhil AB bölgesinde faaliyet gösteren gruba bağlı tüm şirketleri kapsamaktadır.⁶⁹

2.4 TRANSFER FİYATLANDIRMASI VE ABD UYGULAMALARI

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak dünyadaki ilk düzenlemeler ABD'de yapılmıştır. Daha sonra diğer ülkeler ve OECD yaptıkları düzenlemelerde sürekli ABD'deki düzenlemeleri esas almıştır. Bu nedenle, transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak ABD'de yapılan düzenlemelerin özel bir önemi vardır.⁷⁰

Transfer fiyatlandırması, ABD vergi sisteminin en önemli unsurlarından birisidir. Şirketlerin, özellikle de uluslararası şirketlerin ana firma-bağlı firma çerçevesinde birbirlerine yaptıkları mal ve hizmet satışlarında transfer fiyatlandırması yoluyla toplam kâr ve dolayısıyla da ödenecek vergi tutarı üzerinde ayarlamalar yapabilmeleri, bu konuya ilişkin olarak yasal düzenlemeler yapılmasının zorunluluğunu ortaya koymaktadır. Yasal düzenlemeler bir anlamda şirketlerin maksimum kârlılık amaçlarıyla devletin egemenlik hakkına dayanarak sahip olduğu

⁶⁸ Biçer, a.g.e.,s.677.

⁶⁹ Biçer, a.g.e.,s.677.

⁷⁰ Tuncay Kapusuzoğlu, "Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin ABD'de Yapılan Yasal Düzenlemeler I", **Vergi Dünyası**, Sayı:214, (Haziran 1999), s.57.

vergilendirme yetkisinin çatışmasının bir sonucudur. Devlet egemenliği ve vergi açısından son derece duyarlı olan transfer fiyatlandırması konusu, ABD Gelir Yasası'nın (Internal Revenues Code) 482 numaralı kısmında yer almaktadır. Bu kısma ilişkin olarak yapılan düzenlemeler, transfer fiyatlandırması konusunda genel amaçtan uygulanacak yöntemlere kadar çok ayrıntılı hususları içermektedir. Yasal düzenlemelerde ayrıca her konuyla ilgili olarak çok sayıda örneklere yer verilerek son derece karmaşık bir yapıya sahip olan bu konunun mümkün olduğunca iyi ve açık anlaşılması amaçlanmıştır.⁷¹

ABD Gelir Yasası'nın 482 numaralı bölümünde düzenlenen transfer fiyatlandırması uygulaması ilk kez 1954 yılında düzenlenmiştir. Ancak transfer fiyatlandırmasının kökeni 1928 yıllarına kadar giden düzenlemelere dayanmaktadır. 1962 yılına kadar 482 sayılı kısma ilişkin olarak yapılan yasal düzenlemeler, dağıtım için herhangi bir özel yöntem öngörmemektedir. 1962 yılında "emsallere uygunluk standardı"nın kontrol edilemeyen işlemlerde uygulanacağından ilk kez bahsedilir.⁷²

ABD'de transfer fiyatlandırması amacıyla uygulanacak yöntemler, maddi duran varlıklar ve maddi olmayan varlıklar için ayrı ayrı belirlenmiştir.⁷³

1-) Maddi Duran Varlıkların Elden Çıkarılmasından Kaynaklanan Vergilendirilebilir Gelirin Saptanmasında Kullanılan Yöntemler

- Karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemi (comparable uncontrolled price method),
- Yeniden satış fiyatı yöntemi (resale price method),
- Maliyet artı yöntemi (cost plus method),
- Karşılaştırılabilir kârlar yöntemi (comparable profits method),
- Kâr bölüşüm yöntemi (profit split method),
- Belirtilmeyen yöntemler (unspecify methods).

2-) Maddi Olmayan Duran Varlıkların Elden Çıkarılmasından Kaynaklanan Vergilendirilebilir Gelirin Saptanmasında Kullanılan Yöntemler

- Karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem yöntemi (comparable uncontrolled transaction method),

⁷¹ Kapusuzoğlu, a.g.e. s.56.

⁷² Kapusuzoğlu, a.g.e. s.57.

⁷³ Ersin Nazalı, "Transfer Fiyatlandırması-I", **Yaklaşım**, Temmuz 2007, sayı:175, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2007079438.htm> Erişim tar:12.04.2010.

- Karşılaştırılabilir kârlar yöntemi (comparable profits method),
- Kâr bölüşüm yöntemi (profit split method),
- Belirtilmeyen yöntemler (unspecify methods).

ABD gelir Kanunu'nun 482 sayılı bölümüne ilişkin ceza koşulları 1990 yılında yapılan düzenlemelerle belirlenmiştir. Bu koşullar transfer fiyatlandırmasının uygulanmasında ve saptanmasında uluslararası şirketlerin kötü niyetlerini engellemekte ve cesaretlerini kırmaktadır. Ceza düzenlemelerindeki amaç, mükelleflerin emsallere uygunluk konusundaki çabalarını, beyannamelerinde yer alan emsallere uygunluğa ilişkin raporlarını, IRS'ye (Amerikan Gelir İdaresi) sunduğu belgelerini, transfer fiyatlandırmasına ilişkin analiz dokümanlarını ciddi bir yapıya kavuşturmadır. Cezalar mal veya hizmetin (veya borçları da içeren kullanımının) fiyatlarına uygulanarak hesaplanır.⁷⁴

Düzenlemenin son hali, İç Gelir Vergisi Kanununun 482 numaralı Vergi Mükellefleri Arasında Yapılacak Gelir ve Gider Dağıtımını başlıklı bölümde aşağıdaki gibidir:

“Aynı çıkar birliği tarafından doğrudan veya dolaylı olarak sahip olunan ya da kontrol edilen iki ya da daha fazla sayıdaki organizasyon, ticarethane ya da işletme (şirket olup olmadığına, ABD içinde örgütlenmiş olup olmadığına ve bağlantılı olup olmadığına bakılmaksızın) için Bakanlık toplam geliri, gideri ve kredileri söz konusu organizasyon, ticarethane ya da işletme arasında dağıtabilir, bölüştürebilir ya da tahsis edebilir. Bunun yapılabilmesi için söz konusu dağıtım, bölüşüm veya tahsisin vergiden kaçınmayı engellemesi, adı geçen organizasyon, ticarethane ya da işletmenin gelirini açıkça yansıtması açısından gerekli görülmesi yeterlidir.”⁷⁵

Yukarıdaki düzenleme, aynı çıkar birliğine ait ikiden fazla ticari veya iş merkezinin gelir ve giderlerinin taraflar arasındaki dağıtımında ABD Gelir İdaresine yetki vermektedir. Gelir idaresinin dağıtıma müdahale etmemesi için taraflar arasındaki gelir dağıtımının, haksız yere kâr aktarımı, hayali satışlar veya diğer

⁷⁴ Kapusuzoğlu, Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması, s.139.

⁷⁵ Hüseyin Işık, “Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye”, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, 2005/370, s.68.

yöntemlerin uygulanmasıyla vergiden kaçınmalara yer vermemesi ve gerçek vergi sorumluluğunu açıkça yansıtması gerekmektedir.⁷⁶

Amerika'da transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan vergi anlaşmazlıklarında çok ciddi rakamlar telaffuz edilmektedir. Şöyle ki; IRS ile Amerika merkezli Glaxo Smithkline Holdings Inc. arasında transfer fiyatlandırması nedeniyle olan anlaşmazlık konusuna ilişkin mahkeme devam ederken 2006 yılında taraflar arasında uzlaşma sağlandı. Buna göre, firma, 1989-2005 dönemini kapsayan anlaşmazlık için yaklaşık olarak 3,4 milyar dolar ödemeyi kabul etti. Ayrıca, bu döneme ilişkin fazla ödemiş olduğunu iddia ettiği 1,8 milyar doların iadesine ilişkin iddiasından da vazgeçti.⁷⁷

⁷⁶ Işık, a.g.e., s.69.

⁷⁷ Atış, a.g.e., s.7.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.TÜRK VERGİ SİSTEMİNE TRANSFER FİYATLANDIRMASI AÇISINDAN YAKLAŞIM

3.1 5422 SAYILI KANUNDA YER ALAN DÜZENLEMELER

Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15, 16, 17, maddelerinde yer alan örtülü sermaye ve örtülü kazanç uygulamaları birebir transfer fiyatlandırmasına benzemese bile özü itibariyle söz konusu uygulamanın birer temsilcisi konumundaydılar. Keza Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin 1. bendinde ifade edilen hüküm de transfer fiyatlandırması uygulamalarının bir yansımasıdır. Mülga hükümlere bakıldığında örtülü kazanç dağıtımı işleminin önüne geçilmesi için madde metinlerinin iki esas üzerine inşa edildiği görülmektedir. Bunlardan birincisi yapılan işlemlerde “emsallere uygunluk”, bir diğeri de şirket tüzel kişiliğinin bağımsız bir varlık olduğunu ortaya koyan “ayrı varlık” prensibidir ki; her iki esas da aslında OECD Transfer Fiyatlandırması rehberinin benimsediği iki esastır.⁷⁸

5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'na (KVK) kadar ülkemizde özel ve kapsamlı bir transfer fiyatlandırması kanunu bulunmamaktaydı. Yürürlükten kalkmış olan, 5422 sayılı KVK'da yer alan 15–17 numaralı maddelerinde yer alan “örtülü kazanç dağıtımı” müessesesi, transfer fiyatlandırması ile birebir örtüşmese bile, transfer fiyatlandırması ile kapsam altına alınmaya çalışılan konular için yıllarca kullanıldığı görülmektedir.⁷⁹

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun “Örtülü Kazanç Dağıtımı” nın açıklandığı 17 nci madde aşağıdaki gibidir:

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

⁷⁸ Biyan, a.g.e.,s.82.

⁷⁹ M. Kemal Bostan, “Türk Vergi Sisteminde Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Düzenlemeler”, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi, SBE 2008), s.86.

veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa;

2. Şirket, 1 numaralı fıkroda yazılı kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük bedeller üzerinden kiralama veya kiraya verme muamelelerinde bulunursa;

3. Şirket, 1 numaralı fıkroda yazılı kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para alır verirse;

4. Şirket ortaklarından veya bunların eşleri ile usul ve fürundan ve 3. dereceye kadar(dâhil) kan ve sıhrî hısımlarından şirketin idare meclisi başkan ve üyesi, müdürü veya yüksek memuru durumunda bulunanlara emsaline göre göze çaracak derecede yüksek aylık, ikramiye, ücret verir veya benzeri ödemelerde bulunursa.”

5422 sayılı KVK’da örtülü kazanç ile ilgili yer alan düzenlemelerin anlaşılabilir bir dille yazılmış olduğu gözükse de (maddenin 1. fıkrasında örtülü kazanç dağıtabilecek kişiler ve takip eden fıkralarda da hangi işlemlerin örtülü kazanç kapsamında değerlendirileceğine yer verilmiştir) bazı yazarlar tarafından yoruma müteallik oldukça fazla hususun bulunduğu söylenmektedir.⁸⁰

Ayrıca aynı kanunun “Kabul Edilmeyen Giderler” başlıklı 15 inci maddesinin 3 bendinde “ sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançların” kurum kazancından indirilemeyeceği belirtilmiştir.

3.1.1 5422 Sayılı KVK’nın Transfer Fiyatlandırması Düzenlemelerinin Yetersiz Yönleri

Mülga kurumlar vergisi kanununda yer alan düzenleme güncel ihtiyaçları karşılamaktan uzak olması ve kanunun getirildiği 1960’lı yıllardan beri neredeyse hiç değişikliğe tabi olmaması nedeniyle yenilenme ihtiyacı zorunluluk haline gelmiştir.⁸¹ Özellikle 5422 sayılı kanunda yer alan örtülü kazanç dağıtımı için belirtilen ölçüt ‘göze çaracak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller’ olarak

⁸⁰Mesut Koyuncu, “Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslar arası Transfer Fiyatlandırması”, **Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını**, 1. Baskı, Ankara, 2005, s.151.

⁸¹ Biçer, a.g.e.,s.9.

belirlenmiştir. Buradaki “göze çarpmak derecede” kavramı sübjektif bir kavramdır. Örneğin, % 5’lik farklılığın mı yoksa % 30’luk farklılığın mı göze çarpmak derecede olduğunun belirlenmemesi geçmiş yıllarda çok sayıda ihtilafa neden olmuştur.⁸² 2007 yılına kadar uygulanan “Örtülü kazanç dağıtımı” müessesesi uluslararası düzenlemelerle de uyumlu değildir.⁸³

Transfer fiyatlandırması ile yapılan düzenlemede maddi içerik konu itibarıyla yeni değildir. Yeni olan tek nokta, ilişkili kişiler arasında emsallere uygun fiyat belirleme yöntemlerinin pozitif hukuk metnine dâhil edilmiş olmasıdır. Bu yöntemler, transfer fiyatlandırması standartlarının oluşmasında uluslararası sıfat ve konumu genel kabul gören OECD’nin önerdiği yöntemlerdir.⁸⁴

Her ne kadar 5422 sayılı KVK’nın 17. maddesinde bu kadar ayrıntılı açıklamalara yer verilmiş olursa da, örtülü kazanç dağıtımının vergilendirilmesi ile ilgili olarak bazı sorunlar 5422 sayılı KVK döneminde yaşanmıştır. Bu sorunlardan başlıcaları şu şekilde sıralanabilir:⁸⁵

- Örtülü kazanç dağıtımı tespit olunduğu takdirde sadece dağıtımı yapan şirket nezdinde mi işlem yapılacaktır. Yoksa muhatabın nezdinde de tarhiyat gerekir mi?
- Örtülü kazanç dağıtımında uygulanacak emsaller nelerdir?
- Örtülü kazanç konusunda vergi ziyayı ya da hazine kaybı önemli midir?
- Örtülü kazanç dağıtımı sadece sermaye şirketlerini kapsayan bir müessese midir?
- Sermaye şirketi dışındaki kurumların müessese karşısındaki pozisyonu nedir?
- Ulusal işlemlerin yanında uluslararası işlemlere de uygulanmak için oluşturulan bu müessese neden daha çok ulusal işlemler üzerine yoğunlaşmıştır?

⁸² Musa Yıldırım, Fatih Balcı, Abdullah Kiraz, “ Transfer Fiyatlandırması Uygulaması”, **Maliye ve Hukuk Yayınları**, (Ocak 2008), s.21.

⁸³ Bostan, a.g.e.,s.89.

⁸⁴ Billur Yaltı, “Kurumlar Vergisi Kanununun “Yenisi”: Peşin Fiyat Sözleşmeleri”, **Vergi Sorunları**, (Aralık 2006), S:219, s.8.

⁸⁵ S.Yüksel Pazarçeviren ve Filiz Aygen, “ Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlaması Manipülasyonları ve Konunun Türkiye Açısından İrdelenmesi”, **Mali Çözüm**, Sayı:71, (Nisan-Mayıs-Haziran 2005),s.97-98

Konunun tam açıklanamamış ve ortaya çıkan meselelere yeterli çözüm getirmemiş olması yeni bir düzenlemeyi kaçınılmaz kılmıştır.

Ayrıca 5422 Sayılı Kanun çerçevesindeki uygulamalarda karşı kurum düzeltilmesi yapılmadığından iki kurumun da Türkiye'de olması durumunda çifte vergilendirme yapıldığı iddiaları ile karşı karşıya kalınmış, bu ise sürekli eleştiri konusu yapılmıştır.⁸⁶

3.2 5520 SAYILI KVK VE TRANSFER FİYATLANDIRMASI DÜZENLEMELERİ

Vergisel anlamda bakıldığı 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 Kanununun 13 üncü maddesinde kendine yer bulmuştur. Bu madde ile ilgili uygulama "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" müessesesi başlığı altında uluslararası gelişmeler ve özellikle OECD'nin düzenlemeleri dikkate alınarak getirilmiştir. Madde metninden de görüleceği üzere, düzenlemede transfer fiyatlandırmasına ilişkin bir takım kavram ve yöntemlere yer verilmiştir.⁸⁷ Kanun metnine aşağıda yer verilmiştir.

MADDE 13- (Yürürlük tarihi 01.01.2007)⁸⁸

"(1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

(2) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından

⁸⁶ Yıldırım, Balcı, Kiraz, a.g.e.,s.21.

⁸⁷ Biçer, a.g.e.,s.15.

⁸⁸ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 21/06/2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

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 dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır.⁸⁹ Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

(3) Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.

(4) Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder:

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

b) Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.

c) Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel

⁸⁹ Üstsoy, altsoy ve yansoy hısımlığı kan hısımlığının çeşitlerini oluşturur. Üstsoy-altsoy hısımlığı, biri diğerinden gelen kişiler arasındaki hısımlık olup, üstsoy hısımlığı bir kişinin anne, baba, büyükanne, büyükbabası ve daha yukarıdakilerle olan hısımlığı, altsoy hısımlığı ise bir kişinin çocukları, torunları ve onların altındakilerle olan hısımlığı ifade eder. (MK md.17) Yansoy hısımlığı, ortak kökten gelmekle beraber biri diğerinden gelmeyenler arasındaki hısımlık olup, bir kişinin amca, dayı, hala, teyze ve bunların çocukları ile olan hısımlıktır. Kayın hısımlığı, eşlerin biri ile diğer eşin kan hısımları arasında olan hısımlıktır.(MK md.18).

kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.

ç) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.

(5) İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dâhilinde kesinlik taşır.

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

(7) Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin de aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.⁹⁰

(8) Transfer fiyatlandırması ile ilgili usuller Bakanlar Kurulunca belirlenir.”

3.2.1 Örtülü Kazanç Kavramı ve Unsurları

Gerçek kişi ve kurumlar, iktisadi faaliyetlerinden elde ettikleri vergi sonrası kazançlarını arttırabilmek amacıyla yasal ve yasal olmayan yollara başvurabilmektedirler. Bu yollardan birisi de vergi hukukunda yasaklanmış olan

⁹⁰ 5766 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 21 inci maddesi ile eklenen fıkra, 2008 yılı kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

örtülü kazanç dağıtımı işlemidir. Örtülü kazanç dağıtımı; kazancı düşük göstermek ve ortaklara vergisiz olarak dağıtmak amacıyla, kar ve zarar hesabını meydana getiren kalemlerin gerçeğe aykırı büyüklüklerde gösterilerek, kurum bünyesinde kalması gereken bir kazancın kurumla ilişkili gerçek ve tüzel kişilere aktarılması olarak tanımlanabilir.⁹¹ Örtülü kazanç dağıtımının özünü, kazancın bünyesinde ortaya çıktığı kurum ile kurumu oluşturan ortakların birbirlerinden farklı ve bağımsız kişiliğe sahip olmaları oluşturmaktadır.⁹²

5422 sayılı eski KVK'nın 17'nci maddesinde "Örtülü Kazanç" başlığı ile yer alan düzenleme 5520 sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinde "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" başlığı ile yeniden düzenlenmiştir. Transfer Fiyatlandırması aralarında değişik açılardan bağ bulunan şirketler arasında mal ve hizmet alış verişlerinin nasıl olması gerektiği yönünde temel prensipleri ortaya koyan olumlu bir kavramdır. Örtülü kazanç kavramı ise hangi tür ilişkilerin vergi hukuku açısından kabul edilmeyeceğini tanımlamaktadır. 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.⁹³

Ancak, burada özellikle üzerinde durulması gereken önemli bir husus vardır. Örtülü Kazanç konusunun sadece ulusal bazda değil uluslararası zeminde de üzerinde durulması gereken çok önemli bir konu olmasıdır. Hatta günümüzde bazı ülkelerin Gayri Safi Milli Hâsılası'ndan çok daha yüksek bütçeli şirketlerin varlığı düşünüldüğünde uluslararası boyutun ulusal boyutun bir adım önünde olduğu söylenebilir. Çünkü bu yapıdaki firmaların kazançlarını %1-2 gibi çok küçük oranlarda vergilendirebilmek, vergilendirme yetkisini elinde bulduran yönetim açısından çok önemli bir vergi geliri olarak değerlendirilecektir. Uluslararası

⁹¹ Mualla Öncel, "Kurumlar Vergisi Açısından Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye", Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Yayın No:131, Ankara 1978, s.1

⁹² Tunç Köse ve Emrah Fettahoğlu, a.g.e. s.20.

⁹³ Bolaç, a.g.e.,s.93-94.

literatürde transfer fiyatlandırması (Transfer Pricing) olarak adlandırılan bu husus özellikle OECD tarafından dikkatle takip edilmektedir.⁹⁴

3.2.1.1 Örtülü Kazanç Dağıtımında Bulunulabilecek Kişiler

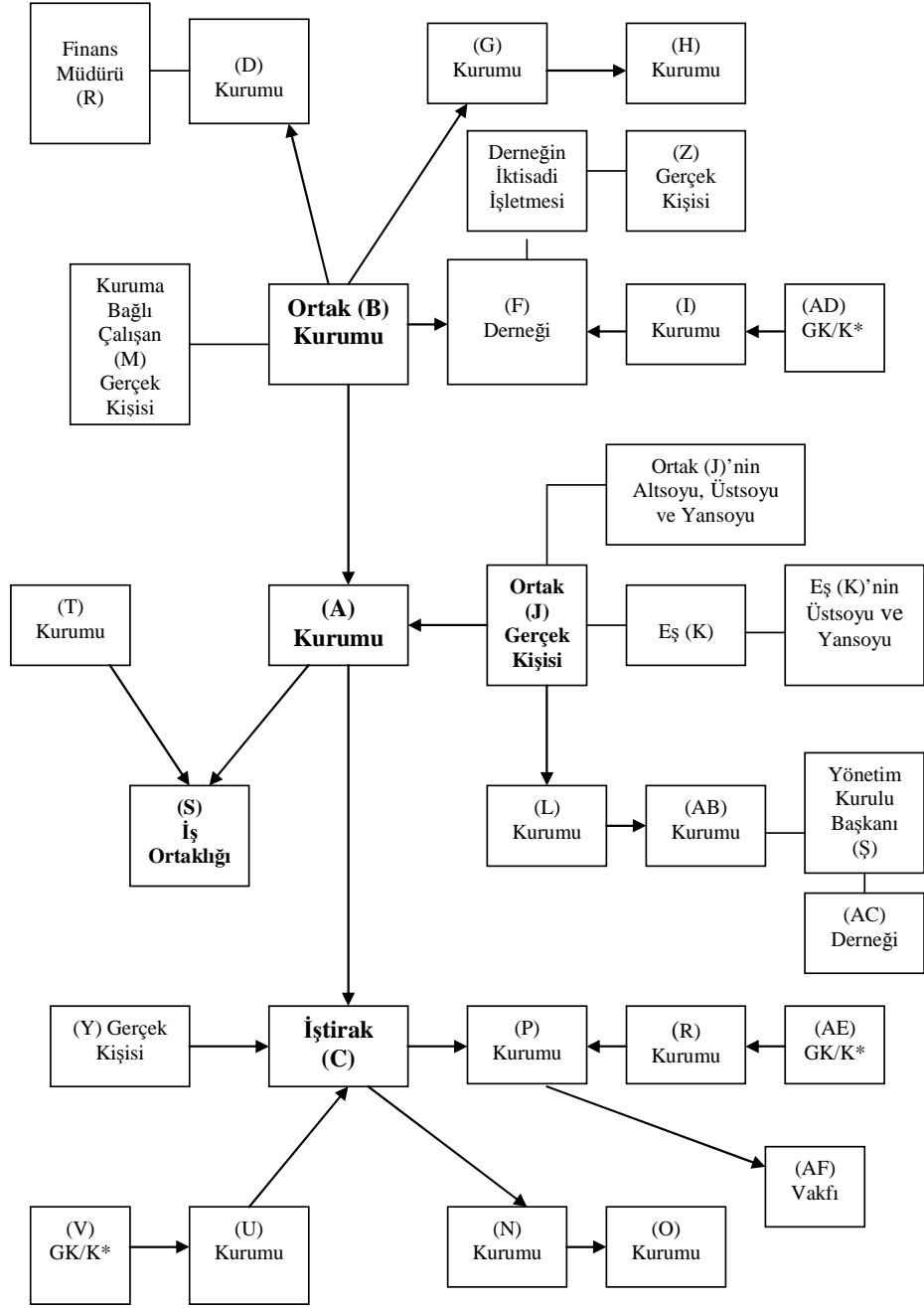
Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13/2'nci maddesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı uygulamasında ilişkili kişi aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

“İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dâhil 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 yapmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapmış sayılır.”

Kanun maddesinde yer alan tanımdan anlaşıldığı üzere, ilişkili kişi gerçek kişi veya kurum olabilmektedir. Kanun maddesinde geçen kurum ifadesinden; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları, gerçek kişi ifadesinden ise; gelir vergisi uygulamasında gerçek kişi kabul edilip vergilendirilenler ile şahıs şirketleri (kollektif, komandit şirketler) ve adi ortaklıkların anlaşılması gerekmektedir. İzleyen bölümlerde geçen kurum ve gerçek kişi ifadelerinin bu çerçevede değerlendirilmesi gerekir.⁹⁵

⁹⁴ Doğan Erdem, “Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsal Uygulaması”, **Vergi Sorunları**, Sayı:95, (Ağustos 1996), s.25-26.

⁹⁵ Özlem Tuncer Okur, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Grup içi Hizmetler” **Vergi Dünyası**, (Ocak 2008), Sayı:317, s.172-173.



* GK/K: Gerçek kişi veya kurum

Şekil 1: İlişkili Kişiler

Kaynak: 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ (RG Tarih:18.11.2007, Sayı:26704),s.4.

Yukarıda yer alan Şekil 1'de görüldüğü üzere;

(A) Kurumunun,⁹⁶

⁹⁶ 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ (RG Tarih:18.11.2007, Sayı:26704),s.4.

— Ortak (B) Kurumu ve ilişkili bulunduğu [doğrudan ortağı olduğu (G) Kurumu - dolaylı olarak ortağı olduğu (H) Kurumu - kurucusu olduğu (F) Derneği ve bu derneğin iktisadi işletmesi ile derneğe ait iktisadi işletmede çalışan (Z) gerçek kişisi - ortakla ilişkili (F) derneğin kurucularından (I) kurumu - ortakla ilişkili (F) derneğin dolaylı olarak bağlı bulunduğu (AD) gerçek kişisi veya kurumu - ortak (B) kurumunun doğrudan ortağı olduğu (D) kurumu - ortak (D) kurumunda çalışan Finans Müdürü (R) - ortak (B) kurumunda çalışan (M) gerçek kişisi] gerçek ve tüzel kişiler,

— Ortak (J) gerçek kişisi ve ilişkili bulunduğu [altsoyu, üstsoyu ve yansoyu - Eşi (K) - Eşi (K)'nin üstsoyu ve yansoyu - doğrudan ortağı olduğu (L) kurumu - (L) kurumunun doğrudan ortağı olduğu (AB) kurumu - (AB) kurumunun yönetim kurulu başkanı (S) - yönetim kurulu başkanı olan (S)'nin üye olduğu (AC) Derneği] gerçek ve tüzel kişiler,

— (S) İş Ortaklığı ve ilişkili bulunduğu, diğer ortağı (T) Kurumu ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.

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

(A) Kurumunun;

İştirak (C) ve ilişkili bulunduğu [doğrudan ortağı olduğu (P) kurumu – iştirak (C) ile ilişkili (P) kurumunun doğrudan bağlı bulunduğu (R) kurumu - iştirak (C) ile ilişkili (P) kurumunun dolaylı olarak bağlı bulunduğu (AE) gerçek kişisi veya kurumu - İştirak (C) ile ilişkili (P) kurumunun kurucusu olduğu (AF) Vakfı - İştirak (C)'nin doğrudan ortağı olduğu (N) kurumu - iştirak (C)'nin dolaylı olarak ortağı olduğu (O) kurumu - İştirak (C)'nin doğrudan bağlı bulunduğu (Y) gerçek kişisi - iştirak (C)'nin doğrudan bağlı bulunduğu (U) kurumu - iştirak (C)'nin dolaylı olarak bağlı bulunduğu (V) gerçek kişisi veya Kurumu] gerçek ve tüzel kişilerle yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.

3.2.1.1.1 Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre İlişkili Kişi

Kurumlar vergisi kanununa göre ilişkili kişi dört kısımda tasnif edilmiştir. Bunlar, kurumların kendi ortakları, kurumların veya bunların ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar, kurumun veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar ve son olarak da bu kurumların ortaklarının eşleri de kurumlar vergisi kanununa göre ilişkili kişi sayılmaktadır.

3.2.1.1.1.1 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.⁹⁷

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.⁹⁸

3.2.1.1.1.2 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.⁹⁹

⁹⁷ Biçer, a.g.e.,s.20.

⁹⁸ Biçer, a.g.e.,s.20.

⁹⁹ 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (RG Tarih:18.11.2007, Sayı:26704),s.5.

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. 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 arasından kan bağı ilişkisi bulunmaktadır ve bu nedenle çalışan, ortakla ilişkili kişi sayılacak ve buna yapılan ödemeler emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde değerlendirilecektir.¹⁰⁰

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.¹⁰¹

Kurum ortağının ilgili bulunduğu gerçek kişiler, Kanunun 13 üncü maddesinin (2) numaralı fıkrasında da belirtildiği üzere, ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dâhil yansoy hısımları, kayın hısımlarını ya da kurum ortakları ile ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan gerçek kişileri ifade etmektedir. 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

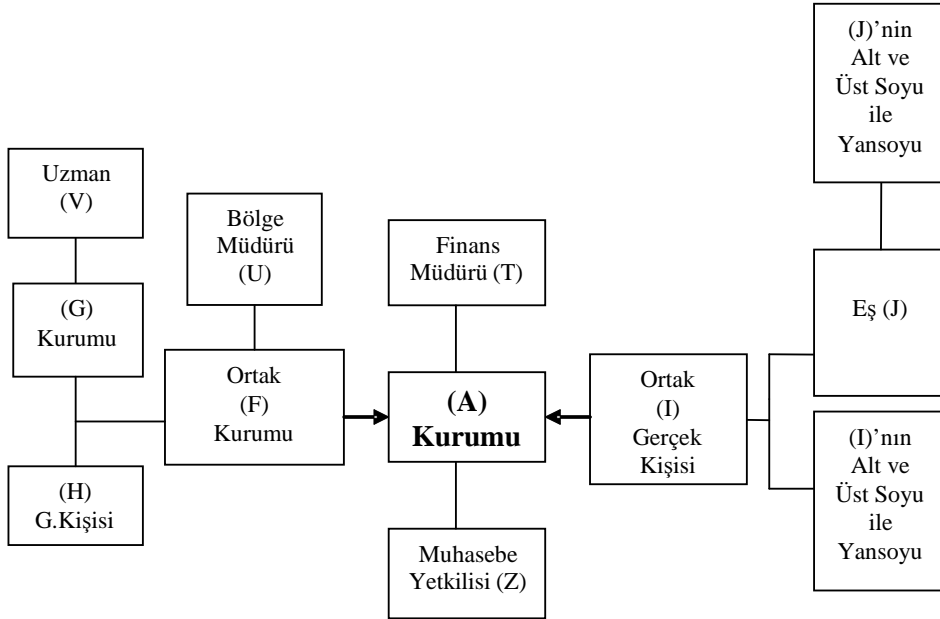
¹⁰⁰ Cem Tekin ve Emre Kartaloğlu, “Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Dönem Sonu İşlemleri” İSMMMO Yayınları, (Aralık 2007), İstanbul, s.99.

¹⁰¹ 1 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ (RG Tarih:18.11.2007, Sayı:26704),s.5.

yapılmış sayılacaktır. Ayrıca kurum ortağının ortak olduğu şahıs şirketlerinin diğer gerçek kişi ortakları ilişkili kişi sayılacaktır.¹⁰²

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. 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.¹⁰³

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.¹⁰⁴



Şekil- 2a İlişkili Kişi

Kaynak: 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (RG Tarih:18.11.2007, Sayı:26704),s.6.

¹⁰² 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (RG Tarih:18.11.2007, Sayı:26704),s.5-6.

¹⁰³ Tekin ve Kartaloğlu, a.g.e.,s.100.

¹⁰⁴ Tekin ve Kartaloğlu, a.g.e.,s.100.

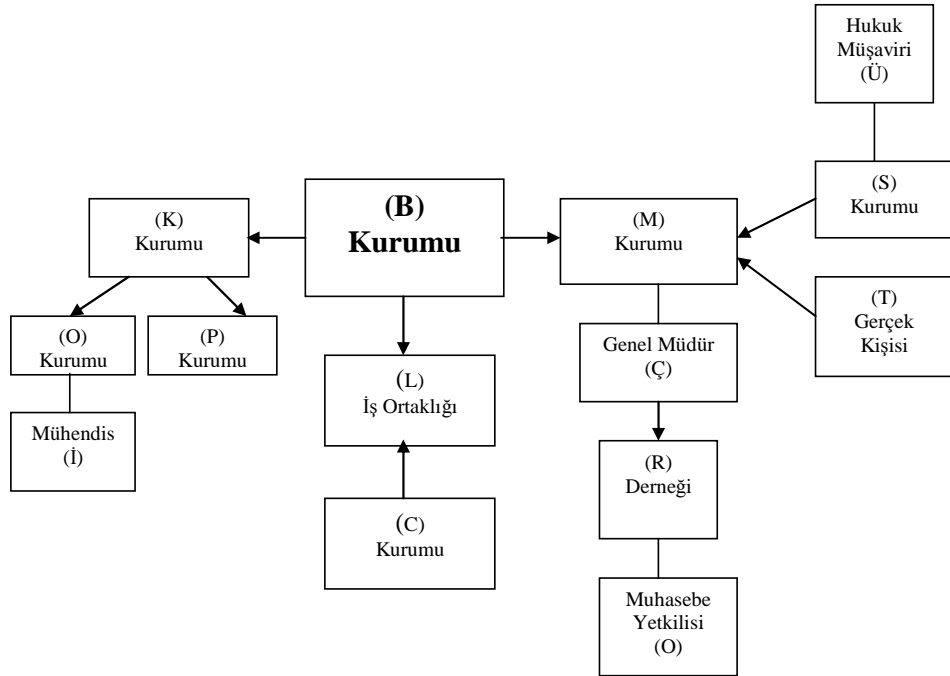
(A) Kurumunun;¹⁰⁵

— Ortak (F) Kurumu ve ilişkili kişileri [çalışan olarak bölge müdürü (U) – ortağı (G) kurumu – (G) kurumunda çalışan uzman (V) - ortak (F)'nin ortağı (H) gerçek kişisi],

— Ortak (I) gerçek kişisi ve ilişkili kişileri [Eşi (J) ile alt ve üstsoyu ile yansoyu - ortak (I)'nin 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-2b İlişkili Kişiler

Kaynak: 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ (RG Tarih:18.11.2007, Sayı:26704),s.7.

(B) Kurumunun;¹⁰⁶

— İştiraki (K) Kurumu ve ilişkili bulunduğu [iştirak olarak katıldığı (O) kurumu ve (O) çalışanı Mühendis (İ) - iştirak olarak katıldığı (P) Kurumu - İştiraki

¹⁰⁵ 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ (RG Tarih:18.11.2007, Sayı:26704),s.6.

¹⁰⁶ 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ (RG Tarih:18.11.2007, Sayı:26704),s.7.

(L) İş Ortaklığı - (L) İş Ortaklığının diğer ortağı (C) Kurumu] gerçek ve tüzel kişilerle

— İştiraki (M) Kurumu ve ilişkili bulunduğu [ortağı olan (S) Kurumu ve çalışanı Hukuk Müşaviri (Ü) - ortağı (T) Gerçek Kişisi - Genel Müdürü (Ç) ve (Ç)'nin üye olduğu (R) Derneği - (R) Derneğinde çalışan Muhasebe Yetkilisi (O)] ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.

3.2.1.1.1.3 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. 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.¹⁰⁷

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,

¹⁰⁷ Biçer, a.g.e.,s.24.

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.¹⁰⁸

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;¹⁰⁹

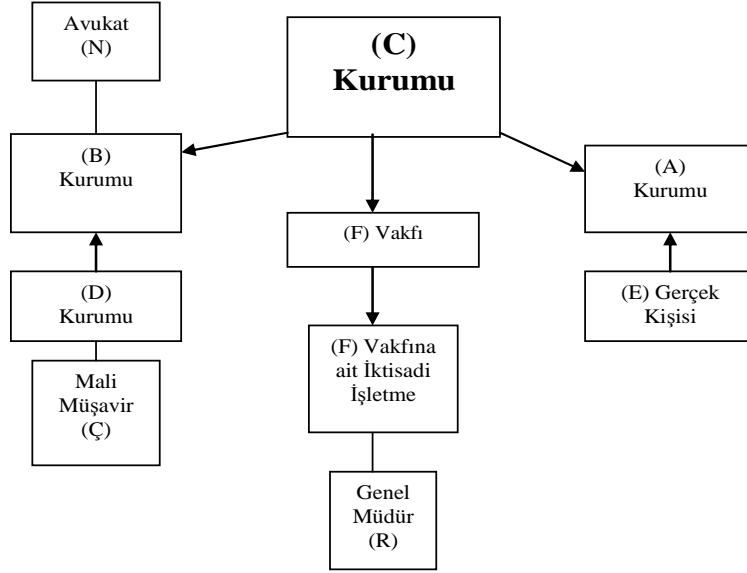
- İlişkinin sadece bayilikten ibaret olması gerekmektedir. Örneğin bir kurumun ana bayisi, kurumun ortaklarından birinin kardeşi ise, bu ana bayi ilişkili kişi sayılacaktır.

- 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 dağıtım hükümleri çerçevesinde değerlendirilecektir.

¹⁰⁸ Biçer, a.g.e.,s.25.

¹⁰⁹ Tekin ve Kartaloğlu, a.g.e.,s.103.

Bir kurumun diğeri bir kurumla ilişkili sayılabilmesi için kurumun diğeri bir kurum tarafından kontrol edilmesi, kurumun başka bir kurumu kontrol etmesi ya da aynı kurum ile ortak kontrol altında bulunması gerekmektedir.¹¹⁰



Şekil-3 İlişkili Kişi

Kaynak: 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ (RG Tarih:18.11.2007, Sayı:26704),s.8.

(C) Kurumunun;¹¹¹

- İştiraki (B) Kurumu ile ilişkili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler [çalışanı Avukat (N) ortağı (D) Kurumu ve çalışanı Mali Müşavir (Ç)],
- İştiraki (A) Kurumu ile ortağı (E) Gerçek Kişisi,
- Kurucusu olduğu (F) Vakfı ve İktisadi İşletmesi ile çalışanı Genel Müdür (R) ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.

3.2.1.1.1.4 Ortakların Eşleri

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

¹¹⁰ Biçer, a.g.e.,s.25.

¹¹¹ 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ (RG Tarih:18.11.2007, Sayı:26704),s.8-9.

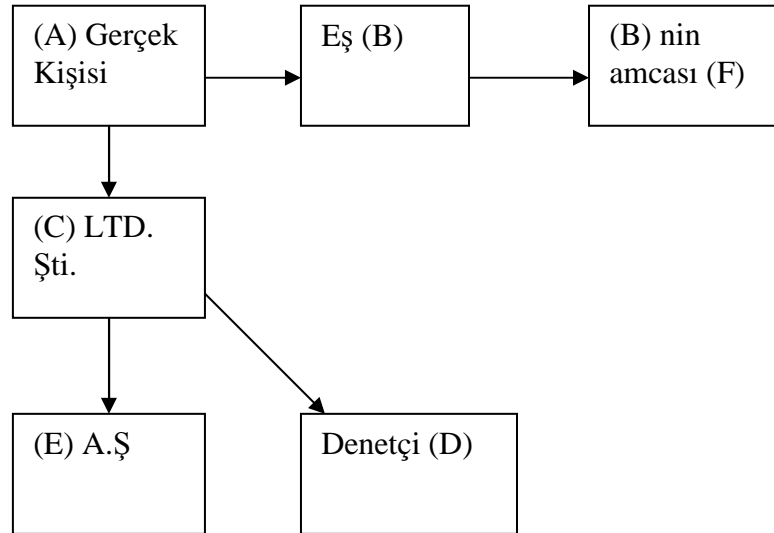
kişiler ortakla ilişkili sayılmayacaktır. Ancak, bilindiği üzere evliliğin sona ermesi ile kayın hısımlığı sona ermemektedir. Bu durumda, boşanmış eşler birbirleri ile ilişkili kişi sayılmayacaklar, ancak, kayın hısımlığının sona ermemesi nedeniyle örneğin, boşanmış eşin babası ortakla ilişkili kişi sayılacaktır.¹¹²

3.2.1.1.2 Gelir Vergisi Kanunu'na Göre İlişkili Kişi

Teşebbüs sahibi bir şirkete doğrudan veya dolaylı ortak ise teşebbüs sahibi ile söz konusu şirketler ilişkili kişi kapsamındadır. Bu ilişkide sermaye veya kâr payı oranının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Diğer yandan, teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dâhil yansoy ve kayın hısımları, doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler ile bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketlerin aralarındaki ilişki, Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulamasında ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.¹¹³

Kurumlar vergisi kanununa göre ilişkili kişinin tespitine yönelik olarak yapılan açıklamalar, gelir vergisi kanununa göre yapılan ilişkili kişinin tespiti bakımından paralellik arz etmektedir.



¹¹² Tekin ve Kartaloğlu, a.g.e.,s.104.

¹¹³ Biçer, a.g.e.,s.27.

Şekil-4 GVK'da İlişkili Kişi¹¹⁴

(A) Gerçek Kişisinin;

— Eşi (B) ve amcası (F),

— Doğrudan ortağı olduğu (C) Ltd. Şti. ile sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan (E) A.Ş. ve 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.

3.2.1.2 Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Şekilleri

5520 sayılı KVK'nın 11. maddesinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların, kurum kazancının tespitinde maliyet unsuru olarak dikkate alınmayacağı belirtilmiştir. Aynı kanunun 13. maddesinin birinci fıkrasında ise "...mal veya hizmet alım satımında bulunulduğu takdirde kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılmış sayılır." ifadeleri kullanılmıştır. Burada maddenin sonunda belirtilen "sayılır" ifadesi aslında bir ölçüde belirtilen haller dışında da başka transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım şekilleri olabileceğini, kanun maddesinde yer alan dağıtım şekillerinin yol ve örnek gösterici bir nitelik taşıdığını ortaya koymaktadır. Bu durumun en önemli kanıtı olarak 13. maddenin ikinci fıkrası gösterilebilir. Zira ikinci fıkrada "Alım satım, imalat ve inşaat işleri, kiralama ve kiraya verme işleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir." ifadelerine yer verilmiştir. Açıkça görülmektedir ki birinci fıkradaki mal veya hizmet alım satımı ifadesi, ikinci fıkrada daha geniş olarak ifade edilmiştir.¹¹⁵

Alım Satım, İmalat, İnşaat ve Hizmet İşlemleri: İşletmelerin ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri her türlü alım satım işlemleri ya da inşaat ve hizmet ilişkilerinde

¹¹⁴ 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ (RG Tarih:18.11.2007, Sayı:26704),s.9.

¹¹⁵ Emrullah Aslan, a.g.e., s.82.

belirledikleri bedel veya fiyat emsallere uygunluk ilkesine göre, 5520 sayılı KVK'nın 13/1 ve 13/2 maddelerinde düzenlenmiştir.

Alım satım işlemlerinde edim ve karşı edimin dengeli olmaması ve bu dengesizliğin taraflar arasındaki ortaklık ilişkisinden kaynaklanması transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın tespiti açısından önemli bir emare teşkil eder. Örneğin diğer müşterilere yapılmayacak ölçüde büyük ıskontolar, ortağın başka şirketteki paylarını fahiş fiyatlarla kendi şirketine satması veya şirketin kendi pay senetlerini ortakları ile kendisi arasında uyumsuz ivazlar üzerinden alım satıma konu olması satış sözleşmeleri ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının örneklerindedir.¹¹⁶

Kiraya Verme ve Kiralama İşlemleri: İşletmenin ilişkili kişilerle kiralama ilişkisi içinde bulunması durumunda belirlenen kira bedelinin emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenmesi gerekmektedir.¹¹⁷ Bu konuda GVK'nın 73. maddesi alternatif olarak gösterilebilir. GVK'nın söz konusu maddesi emsal kira bedeli ile ilgilidir. Bu madde hükmüne göre; “Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır.” Ancak konu daha detaylı olarak incelendiğinde emsal kira bedelinin, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesi için uygulanabilirliğinin istisnai durumlar haricinde pek de mümkün olmadığı görülmektedir. Çünkü emsal kira bedeli statik yapıda bir vergi güvenlik müessesesidir. Düşük bedelli kiralamanın objektif ve sübjektif nedenleri nazara alınmaksızın uygulanmaktadır. Ayrıca emsal kira bedeli her zaman olması gereken kira bedeli de değildir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç uygulamasında ise mükellefin olması gerekenden farklı bir işlem yapmış olması durumu vardır. Kıyaslama cari durum itibarıyla yapılır.¹¹⁸ Danıştay 4 üncü dairesinin 29.11.1969 tarih ve E.1968/5040, K.1969/199 sayılı kararına göre, “Yüksek bedelle kiraya verme durumu olduğuna göre matrah farkı tayininde öncelikle bu madde (GVK 73) hükmünün esas alınması mümkün değildir.”

¹¹⁶ Emrullah Aslan, a.g.e., s.83.

¹¹⁷ Köse ve Fettahoğlu, a.g.e., s.34.

¹¹⁸ Yılmaz Özbalcı, “**Kurumlar Vergisi Kanunu, Yorum ve Açıklamaları**”, Oluş Yayıncılık, 2004, s.420-421.

Ödünç Para Alıp Verme İşlemleri: İşletmelerin ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri ödünç para alıp verme işlemlerinde; alınan borcun örtülü sermaye olarak değerlendirilip değerlendirilmemesine göre iki durum söz konusu olabilir. Eğer ilişkili kişilerden alınan borç KVK md.12’de düzenlenen ‘‘örtülü sermaye’’ şartlarını taşıyorsa söz konusu tutar üzerinden ödenen faiz, kur farkı ve benzeri giderler doğrudan doğruya dağıtılmış kâr payı olarak değerlendirilir. Eğer, ilişkili kişilerden temin edilen borç örtülü sermaye özelliği göstermiyorsa ve bu tutar için ödenen faiz, kur farkı ya da benzeri giderler piyasada gerçekleşen tutarlardan farklıysa, örtülü kazanç dağıtımı söz konusu olacaktır.¹¹⁹

Aylık, İkramiye, Ücret ve Benzeri Ödemeler: 5520 sayılı KVK’nın 13/2 maddesinde sayılan bir diğer işlem, ikramiye, ücret vb. ödemelerin varlığı halinde ortaya çıkan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımıdır. Bu ödemeler üçüncü fıkrada sayılan ilişkili kişiler ve özellikle ortakların eşleri, ortakların veya eşlerin üstsoy veya altsoy ile üçüncü dereceye dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımlarına emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde belirlenen ücretin veya ikramiyenin üstünde bir ödeme yapılması suretiyle söz konusu olan ödemelerdir.

3.2.1.3 Türk Vergi Sisteminde Emsallere Uygunluk İlkesi

Gerek uluslararası kuruluşların gerekse ülke düzenlemelerine bakıldığında bağlı şirketler arasındaki ilişkileri düzenleyen temel ilkenin ‘Emsallerine Uygunluk İlkesi’ olduğu anlaşılmaktadır. Bu ilke bir şirketin, bağlı şirket ve şubesi ile olan mal ve hizmet fiyatlandırmasının, arasında ilişki bulunmayan diğer şirketler gibi olması gerektiğini ortaya koymaktadır. Bağlı şirketler arasındaki ticari işlemlerin, birbiri ile rekabet eden bağımsız şirketlerinki gibi olması esasına dayanmaktadır. Bağlı şirketler arasında karşılıklı ilişkilerden doğan kazancın hesaplanmasında bunların bağımsız kurumlar gibi nazara alınması gerekmektedir. Taraflar arasındaki özel ilişkilerin, kazancın hesaplanmasına herhangi bir etkisi bulunmamalıdır.¹²⁰

Bu kavram hem ABD’deki transfer fiyatlandırması uygulamalarında hem de OECD ülkelerindeki uluslararası transfer fiyatlandırması uygulamalarında ‘‘the

¹¹⁹ Köse ve Fettahoğlu, a.g.e., s.34-35.

¹²⁰ Işık, a.g.e.,s.85.

arm's length price'' terimi olarak ele alınmıştır. Bu terim, Türkçeye çevrildiğinde ''kol uzunluğu'' anlamına gelmekle birlikte, fiyatın pazarlıkla belirlenmesi sırasında alıcı ve satıcının tokalaşarak birbirlerinin el ve kollarını sallayarak razı olacakları fiyatı belirlemeleri sonucu oluşan pazarlık fiyatını gösterir.¹²¹

Kurumlar Vergisi Kanunu Emsallere uygunluk ilkesini, ''ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olması'' şeklinde ifade etmektedir.¹²²

Emsal bedel en basit ifadesiyle piyasa fiyatı olarak belirtilebilir. Piyasa fiyatı ise aralarında ilişki bulunmayan kişi ve kurumların uyguladıkları fiyatlardır. O halde emsallere uygun olma ile 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 etmektedir. İlişkili kişilerle yapılan alım satım işlemleri aynı şartlar altında aralarında herhangi bir bağ ve ilişki olmayan biriyle yapılan işlemlerdeki piyasa fiyatını ya da bedelini yansıtıyorsa işlem emsallere uygun, aksi takdirde emsallere aykırı kabul edilecektir.¹²³

Emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için öncelikle iç emsal kullanılmalı, bu şekilde elde edilecek fiyat veya bedelin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde dış emsal karşılaştırmada esas alınacaktır.¹²⁴

İşletme tarafından yapılan aynı nitelikteki işlemler ve bu işlemlere uygulanan bedel veya fiyatlar birbirleri açısından emsal teşkil etmektedir. Bu emsallere işletme içi emsal denilmekte olup örtülü kazancın tespit edilmesinde dikkate alınması gereken ilk emsal işletme içi emsaldir.¹²⁵

¹²¹ Namık Kemal Uyanık, ''Transfer Fiyatlandırma'', İkinci Baskı, **TÜRMOB Yayınları**, Yayın No:320, Ankara, 2006, s.49.

¹²² 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ.

¹²³ Doğan Şenyüz, ''**Açıklama ve Yorumlu 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**'', Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2007, s. 53.

¹²⁴ Onur Elele, ''Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsallere Uygunluk İlkesi ve Karşılaştırılabilirlik Analizine İlişkin Değerlendirme'', **Yaklaşım**, Sayı:182, (Şubat 2008), s.59.

¹²⁵ Hasan Yalçın, ''Örtülü Kazanç Dağıtımı'', **Vergi Dünyası**, Sayı:124, (Aralık 1991), s.46.

İşletme dışı emsal ise aynı iş kolunda faaliyet gösteren veya sermaye yapıları itibariyle benzer olan firmaların durumunun göz önünde bulundurularak bir emsalin belirlenmesidir.¹²⁶

Emsallerine uygunluk ilkesinin hatalı olduğu yönünde görüşler de mevcuttur. Ölçek ekonomileri ve entegre işletmelerce yapılan faaliyetlerin birbirileriyle olan ilişkilerinden kaynaklanan sinerjiden dolayı elde edilen sonuçlar, bağımsız bölümlerin ürettiğinden çok daha farklı olabilmektedir. Dışsallık şeklinde kendini gösterecek üretim artışlarının fiyatlandırmasında ayrı varlık yaklaşımı yetersiz kalabilecektir. Ayrıca bağlı şirketler, bağımsız şirketlere göre riski azaltmada, teknik yardımlaşma ve bilgi edinmede diğerlerine göre daha az maliyetlere katlanmaktadır. Maliyetlerdeki düşüklük de ayrı varlık yaklaşımında göz ardı edilebilecektir.¹²⁷

Bazı durumlarda birbirinden bağımsız şirketlerin girişemeyeceği ticari işlere bağlı şirketlerin girişmesi durumunda emsali bulunmayan işlemler ortaya çıkabilecektir. Böyle durumlarda emsallerine uygunluk ilkesi beklenen sonuçları veremeyebilecektir. Buna örnek, çok uluslu şirket grubunun bir üyesine ait olan gayri maddi varlığı bir başka grup üyesine rahatça devretmesi gösterilebilecektir. Aynı şekilde gayri maddi varlığı devralan şirket için de bu tür bir ticari işleme girişmek sıkıntı yaratmayacaktır. Fakat bu noktada, gayri maddi varlıkların değerlerinde ileride vuku bulabilecek düşüşler ve yükselişler nedeniyle bağımsız şirketler gayri maddi varlık devirlerinde daha temkinli hareket edecekler; belki de bu tür işlemlere istisnai olarak gireceklerdir. Dolayısıyla bu varlıkların devrine ilişkin emsal bulmak oldukça zor olacaktır.¹²⁸

3.2.1.3.1 Karşılaştırılabilirlik Analizi

Karşılaştırılabilirlik analizi, genel olarak ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerindeki koşullarla, aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasındaki benzer nitelikteki işlemlerin koşullarının karşılaştırılmasına dayanmaktadır. Bu karşılaştırmaların güvenilir sonuçlar vermesi; karşılaştırılan

¹²⁶ Muhittin Doğruyol, “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Transfer Fiyatlandırması”, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, **Marmara Üniversitesi SBE** 2008, s.53.

¹²⁷ Işık, a.g.e.,s.89.

¹²⁸ Işık, a.g.e.,s.89.

durumlar arasında farklılıklar varsa, bu farklılıkların işlemi somut bir biçimde etkilememesi veya söz konusu farklılıkların etkisini ortadan kaldırmak için uygun düzeltelerin 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.¹²⁹

3.2.1.3.1.1 Mal veya Hizmetin Nitelikleri

Mal veya hizmetlerin niteliğindeki farklılıklar, genellikle söz konusu mal ya da hizmetlerin değerinde belli bir farklılığa da neden olmaktadır. Bu nedenle, kontrol altındaki işlem ile kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde, bu tür farklılıkların da göz önünde bulundurulması gerekmektedir.¹³⁰

- 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.¹³¹

Mal veya hizmetlerin kendilerine has niteliklerindeki farklılaşmalar, serbest piyasadaki değerlerindeki farklılıklar olarak ortaya çıkmaktadır. Niteliklerindeki farklılıkların karşılaştırılması, kontrollü ve kontrolsüz ticari işlemlerin karşılaştırılabilirliğini belirlemede yararlı olabilir. Transferi yapılan mal veya hizmetlerin niteliklerindeki benzeşmenin, kontrollü ve kontrolsüz ticari işlemlerin fiyatlarının karşılaştırılması sırasında önemi fazla olurken; kâr marjlarının karşılaştırılmasında önemleri azalmaktadır.¹³²

¹²⁹ Selçuk Öztürk, “50 soruda Transfer Fiyatlandırması”, <http://www.selcukozturk.net/tr/?p=86>, Erişim Tarihi:08.02.2010.

¹³⁰ 1 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ (RG Tarih:18.11.2007, Sayı:26704),s.11.

¹³¹ Köse ve Fettahoğlu, a.g.e.,s.40

¹³² OECD Transfer Pricing 2001, a.g.e.,s.2.

Karşılaştırmalarda mal ve hizmetlerin nitelikleri değerlendirilirken, bunların piyasada bilinen markaya sahip olup olmadıkları önem taşımaktadır. Bilinen bir markaya sahip mal ile aynı özelliklere sahip olmakla birlikte bir marka özelliği taşımayan diğer bir malın fiyatlarının doğrudan karşılaştırılması mümkün değildir. Markanın malın fiyatına kattığı değer maddi etkisi dikkate alındıktan sonra karşılaştırma yapılmalıdır.¹³³

3.2.1.3.1.2 İşlev Analizi

İlişkisiz kişiler arasındaki işlemlerde, her bir tarafın kullandığı varlıklar ve üstlendiği riskler, emsallere uygun fiyat veya bedel üzerinde doğrudan etkide bulunmaktadır. Dolayısıyla, yapılan işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde, tarafların gerçekleştirdikleri işlevlerin göz önünde bulundurulması zorunludur. 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.¹³⁴

İşlev analizi ayrıca kullanılan ya da kullanılacak olan varlıkların, bu varlıkların türünün (kullanılan fabrika ve tesis, gayri maddi varlıklar vb.) ve niteliğinin (kullanılan varlığın yaşı, piyasa değeri, yeri, mülkiyet hakkının sağladığı koruma vb.) de göz önüne alınmasını gerektirmektedir.¹³⁵

Piyasada artan risk ile beklenen getirideki artış arasında doğru bir ilişki vardır. Bu nedenle kontrollü ve kontrolsüz ticari işlemlerde işlev analizi yapılırken tarafların üstlendikleri riskler dikkate alınmalıdır. Taraflarca üstlenilen riskler belirlenmedikçe işlevsel inceleme tam yapılmış sayılmaz. Üstlenilen risklerdeki önemli farklılıklarda ayarlama yapılmaz ise kontrollü ve kontrolsüz işlemler karşılaştırılmazlar. Çünkü risklerin kabul edilmeleri ya da taraflar arasında pay edilmeleri bağımlı teşebbüsler arasındaki ticari işlemlerin koşullarını etkileyecektir. Üzerinde durulması gereken risk türleri, girdi maliyeti ve çıktı fiyatlarındaki

¹³³ Mehmet Aktaş, ‘‘Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk veri Mevzuatında Uygulanma Olanakları’’, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, (Şubat 2004), s.88-89.

¹³⁴ 1 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (RG Tarih:18.11.2007, Sayı:26704),s.11.

¹³⁵ 1 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (RG Tarih:18.11.2007, Sayı:26704),s.11.

dalgalanmalar gibi pazar riskleri; malın, tesisin ve araçların kullanımı ve bunlara yapılan yatırıma bağlı zarar riskleri; araştırma-geliştirmeye yapılan yatırımın başarısı veya başarısızlığıyla ilgili riskler; döviz kuru oranı ve hisse oranı değişkenliğinden kaynaklanan finansal riskler; kredi riskleri ve benzerleridir.¹³⁶

3.2.1.3.1.3 Ekonomik Koşullar

İşlem konusu mal veya hizmet aynı olmasına karşın, pazardaki ekonomik koşullar farklıysa, emsallere uygun fiyat farklı olabilecektir. Bu nedenle, karşılaştırma yapılırken pazar koşullarının aynı olması ya da fiyat üzerinde etkisi bulunan farklılıkların düzeltimlerle giderilebilir olması gerekmektedir. Karşılaştırma konusu olabilecek ekonomik koşullar arasında coğrafi konum, pazar hacmi, pazardaki rekabetin boyutu, alıcı ve satıcının pozisyonları, mal ve hizmetlerin benzerlerinin bulunabilirliği, bölgeler itibarıyla mal veya hizmet arz ya da talep düzeyi, pazarda devlet tarafından yapılan düzenlemeler, arazi, işçilik ve sermaye unsurlarını da içeren ürün maliyetleri, ulaşım masrafları, perakendeci ya da toptancı olma koşulları, işlem tarihi, zamanı ve benzerleri sayılabilir.¹³⁷

Ekonomik koşullarda dikkate alınması gereken diğer bir husus ekonomide hüküm süren devrevi hareketlerdir. Bilindiği üzere ekonomilerde genişleme (expansion) ve daralma (recession) dönemleri bulunmaktadır. Ekonomilerin bu iki dönem arasında geçişgenlik göstermesi halinde emsal bulmak oldukça zorlaşacaktır. Emsal işlem bulmadaki zorluklar, işlem esaslı yöntemlerden ziyade kâr esasına dayalı yöntemlerin kullanımına sebep olabilecektir. Veriler iki farklı dönemde elde edileceğinden bunların birbirleriyle karşılaştırılması oldukça zor olacaktır. Zaman serisi şeklindeki verilerde, makul sonuçlara ulaşmak için ortalama almak gibi istatistiksel yöntemlerle veriler kullanılabilir hale getirilebilecektir.¹³⁸

Ülkeler arasında malların fiyatlarında önem değişiklikler bulunması da dikkate alınması gereken ekonomik koşullardan biridir. Ülkelerin piyasalarındaki rekabet ortamı, alıcıların gelir düzeyi ve üreticilerin rekabet gücü gibi nedenlerle

¹³⁶ Işık, a.g.e.,s.95.

¹³⁷ 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (RG Tarih:18.11.2007, Sayı:26704),s.12.

¹³⁸ Işık, a.g.e.,s.97.

malların fiyatları ülkeler itibariyle farklılık gösterebilecektir. Ülkelere has özellikler nedeniyle fiyatlarda oluşan farklılıkların karşılaştırmalardaki maddi etkisi elimine edildikten sonra karşılaştırma yapılabilecektir.¹³⁹

Danıştay'ın 10.12.1990 tarihli bir kararında da alıcının pozisyonunun altı çizilmiş, toptancı firmaya perakendeci firmaya göre yüksek iskonto oranıyla mal satışı yapılmasının örtülü kazanç dağıtımı olamayacağı belirtilmiştir. Söz konusu kararda, 'Toptancı firmaya uygulanan iskonto haddinin emsal alınmamasının ekonomik ve ticari icaplara uygun düşmediği, bu bakımdan, biri diğerine emsal olmayan iskonto oranlarından hareketle satışın düşük yapıldığı ve bu suretle örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu gerekçesiyle yapılan tarhiyatta yasal isabet yoktur' denilmiştir.¹⁴⁰

3.2.1.3.1.4 İş Stratejileri

İş stratejileri, karşılaştırma yapılırken dikkate alınması gereken önemli hususlardan biri olup, bu stratejiler arasında pazar payının artırılması ve/veya korunması, yenileme ve yeni ürün geliştirilmesi, riskten kaçınma, portföy çeşitlendirmesi ve işin gündelik akışına ilişkin diğer faktörler sayılabilir. Söz konusu iş stratejilerinin kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilirliğini belirlerken göz önüne alınması gerekmektedir. Örneğin; pazara girmeye veya pazar payını artırmaya çalışan şirket ile pazar payını korumaya çalışan şirketin izleyeceği stratejiler farklı olabilir. Dolayısıyla karşılaştırmada bu hususun da dikkate alınması gerekecektir.¹⁴¹

3.2.1.3.2 Emsal Fiyat Aralığı

Emsallere uygunluk ilkesi açısından en güvenilir sonuç, elbette ki karşılaştırmalar sonucunda ulaşılabilecek tek bir fiyat veya bedeldir. Bununla birlikte, yapılan karşılaştırmalar ve uygulanan yöntemler sonucu tek bir fiyat veya bedelden ziyade birbirine yakın birden çok sonucu içeren belli bir fiyat veya bedel aralığına ulaşmak da mümkün olabilmektedir.

¹³⁹ Aktaş, a.g.e., 2004, s.91.

¹⁴⁰ Dn. 13. D.E. 1990/1414, K.1990/3381; Köse ve Fettahoğlu, a.g.e.,s.43.

¹⁴¹ 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (RG Tarih:18.11.2007, Sayı:26704),s.12.

Emsal fiyat aralığı, aynı yöntemin farklı karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem verilerine uygulanmasından veya aynı verilere farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanmasından elde edilen değişik emsal fiyatların oluşturduğu bir fiyat dizisidir. Mükellef bu sonuç aralığı içerisinde aritmetik ortalama, mod, medyan veya başka bir ölçüden en makul olanını kullanmak suretiyle bir tutar belirleyebilecektir. Dolayısıyla, mükellefin emsal fiyat aralığının içinde bulunması şartıyla belirleyeceği bu fiyat ya da bedel kabul edilecektir. Ancak, belirlenen emsal fiyat aralığının içindeki fiyatların birbirinden büyük ölçüde farklı olması durumunda, karşılaştırılabilirlik analizindeki unsurların veya yapılan düzeltim işlemlerinin yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir.¹⁴² Mükellef tarafından tespit edilen fiyat emsal fiyat aralığının dışında olması durumunda, fiyat ya da bedel söz konusu aralık dikkate alınarak aritmetik ortalama, mod, medyan ya da başka bir ölçüden en makul olan kullanılarak belirlenecektir.¹⁴³ Burada en makul olan ölçünün tespitinin nasıl yapılacağı belirsizdir. Dolayısıyla mükelleflerin kendi lehlerine olan ölçüyü kullanabilecekleri gibi bir anlam ortaya çıkmaktadır.¹⁴⁴

Dünyada emsal bedel veya fiyat aralığı için yapılan çalışmalar, OECD rehberinde hedef fiyat veya marj yerine emsallerine uygunluk ilkesiyle tutarlı bir aralık olarak kabul edilmiştir. Bu ilke paralelinde ABD’de de emsallerine uygunluk aralığı esası benimsenmiştir. Dörtlü aralık uygulaması olarak adlandırılan emsal bedeli aralığı ABD’de yerleşmiş durumdadır. Ülkelerden bazıları ABD uygulaması paralelinde güvenli limanı kabul etmektedirler. Güvenli liman uygulaması, vergi idarelerince belirlenen kuralların mükelleflerce yerine getirilmesi halinde ilave tarhiyata maruz kalmama garantisini elde etmesidir. Buna karşılık OECD güven aralığı kabul etmekle birlikte bunu bir güvenli liman olarak değerlendirmemektedir.¹⁴⁵

Buna karşılık bazı ülkeler aralık kullanımına karşı çıkmaktadırlar. Örneğin Hindistan’da 2001 yılında yürürlüğe giren Maliye Kanunu (Finance Act) ile 1961 tarihli Gelir Vergisi Kanununa (Income Tax Act) 92 ila 92F bölümleri eklenmiştir.

¹⁴² 1 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (RG Tarih:18.11.2007, Sayı:26704),s.13.

¹⁴³ Köse ve Fettahoğlu, a.g.e.,s.45.

¹⁴⁴ Tekin ve Kartaloğlu, a.g.e., s.110.

¹⁴⁵ Işık, a.g.e.,s.103.

Emsallerine uygunluk aralığını kabul etmemektedir. Eğer en makul olan yöntem birden fazla emsal fiyatı ortaya koyabiliyor ise bu fiyatların aritmetik ortalaması emsallerine uygun fiyat olarak kabul edilecektir. Hindistan Gelir İdaresi daha sonra çıkardığı tebliğle (Circular), emseline uygun olan fiyatın %5 altındaki veya üstündeki fiyatları emseline uygun kabul ederek mükellef üzerindeki yükü bir nebze hafifletmeyi amaçlamıştır. Ancak yakın gelecekte bu ülkede de emsal aralığının kullanılabilmesi yönünde beklenti bulunmaktadır.¹⁴⁶

Emsal fiyat aralığı vergi incelemelerinde mükellefle vergi idareleri arasında sorun yaratabilmektedir. En fazla karşılaşılan iki önemli sorun;¹⁴⁷

- Karşılaştırılabilir örnekler içinde aşırı değerler varsa ne yapılmalıdır? İdare tarafından ilk yapılması gereken, bu aşırı değerlerin ayrıntılı analiz edilmesi olmalıdır. Aşırı değerler, karşılaştırılabilir işlem sonuçlarının seçiminde yanlış yapıldığını veya ilgili tarafın olağanüstü bir durumla karşı karşıya kaldığını gösterir. Aşırı kâr veya zararlı değerlerin, normal ekonomik koşullarda faaliyette bulunan bağımlı işletmenin değerleri ile karşılaştırılması yanlış sonuçlar verecektir. Bu nedenle, bazı ülkeler aşırı değerleri otomatik olarak reddedip, aralığa dâhil etmezken bazıları dâhil etmektedir.
- Zarar eden işletmelerin değerlerinin aralığa dâhil edilip edilmeyeceği bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Bazı ülkeler zararları aralığa dâhil etmezken, bazıları zararları normal ekonomik sonuç olarak kabul etmekte ve aralığa dâhil etmektedir. Aşırı değerlerde olduğu gibi zararlarında ayrıntılı incelenmesi gerekmektedir.

3.2.1.3.3 Emsal Fiyat veya Bedelin ve Fiyat Aralığının Tespit Edilmesinde Karşılaşılacak Güçlükler

Emsal fiyatın tespiti, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının tespitinde en önemli konulardan biridir. Daha evvelki başlıklarda değinilen, öncelikle işletme içi emsale göre fiyat ya da bedel tespit edilecek şayet

¹⁴⁶ Vispi Patel, “Transfer Pricing in India: Why Clarity is Essential, **International Tax Review**, Nov 2001, Vol 12, Issue 10 s.45-47 <http://www.internationaltaxreview.com/includes/magazine/PRINT.asp?SID=469098&ISS=12625&PUBID=35> (Erişim Tarihi:04.05.2010).

¹⁴⁷ Uyanık, a.g.e.,s.81.

buradan bir sonuç alınamazsa işletme dışı emsallere başvurularak tespit işlemi gerçekleştirilmeye çalışılacaktır. İşte bu noktada bazı sorunlar ortaya çıkmaktadır.

İdarenin incelemeler sırasında edindiği sınırlı bilgi dışında, İMKB’de sadece halka açık kurumlarla ilgili sınırlı bilgi bulunmaktadır. Bunlar dışında maalesef Türkiye’de firmaların finansal verilerini saklayan bir veri bankası bulunmamaktadır. Böylece mükelleflerin dış emsalle fiyat tespiti yaparken kendi çabalarıyla(hatta casusluk yoluyla temin edilen) edindikleri bilgiler dışında başka bir veri kaynağı bulunmamaktadır.¹⁴⁸ Yurtdışında firmaların yararlanabilecekleri DATASTREAM, COMPUSTAT, CRISP, BvDEP, WRDS gibi veri bankaları bulunmaktadır. Özel girişim tarafından oluşturulan bu veri bankalarından firmalar veya danışmanlık şirketleri belli bir ücret karşılığında yararlanabilmektedirler. Bazı meslek mensupları, mükelleflerin İdare tarafından bu veri bankalarına yönlendirilmelerinin yerinde olacağını savunmaktadırlar. Ancak bu veri tabanlarında, Türk firmaları ile ilgili bilgiler bulunmadığının bilinmesi gerekmektedir. Bu nedenle, yurtdışı pazar olanaklarının farklılığı, coğrafi konum, hukuki nitelik gibi birçok etken tarafından etkilenebilen dış emsallerin bu şekilde tamamen dışarıdan alınması mükellefleri ve İdareyi zor durumda bırakabilmektedir.¹⁴⁹

3.2.1.4 Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsal Bedel Veya Fiyatın Tespit Edilmesinde Kullanılan Yöntemler

Mükellefler ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, işlemin mahiyetine en uygun olan yöntemi kullanarak tespit ederler. Emsallere uygun fiyata geleneksel işlem yöntemleri olarak adlandırılan ‘*karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemi*’nden herhangi birisiyle ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak diğer yöntemleri kullanabilir. Bu durumda uygulama olanağı bulunan yöntemler işleme dayalı kâr yöntemleri olan ‘*kâr bölüşüm yöntemi*

¹⁴⁸ Zeki Gündüz, “Örtülü Kazanç İşlemlerinde Emsal Bulma”, http://muhasebetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=1783, (Erişim Tarihi 05.05.2010).

¹⁴⁹ Köse ve Fettahoğlu, a.g.e.,s.46.

ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemi”dir. Söz konusu yöntemler ilişkili kişiler arasındaki işlemlerden doğan kârı esas almaktadır.¹⁵⁰

3.2.1.4.1 Geleneksel Yöntemler

5520 sayılı KVK’nın 13/4 üncü maddesinde emsallere uygun fiyatın belirlenmesi ile ilgili olarak üç yöntem üzerinde durulmuştur. Bu yöntemler aynı zamanda OECD’nin çok uluslu şirketler ve vergi idareleri için transfer fiyatlandırması rehberinde geleneksel işlemler yöntemi olarak öncelikle önerilen yöntemlerdir.¹⁵¹

3.2.1.4.1.1 Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, karşılaştırılabilir şartlarda kontrolsüz işlemlerde transfer edilen mal ve hizmetlerin fiyatları ile kontrollü işlemlerde transfer edilen mal ve hizmetler için kullanılan fiyatları karşılaştırmaya yarayan yöntemdir. Bu yöntem, KVK’nın 13 üncü maddesinin 4 numaralı fıkrasının (a) bendinde “ 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 birbiriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder” şeklinde açıklanmıştır.¹⁵²

Ürünlerin özellikleri, piyasanın bulunduğu yer, firmaların ticaret seviyesi ve alınan riskler gibi maddi olarak fiyatı etkileyen tüm şartları ve faktörleri dikkate almak bu yöntem açısından önemlidir. Bunun yanında, yöntemin işlerliği açısından söz konusu şirket ile üçüncü taraf olarak ilişkili olmayan bir kişi arasında gerçekleştirilmiş bir işlemde bulunması gereklidir. Özellikle hammadde gibi kayıtlı fiyatı olan ya da ticaret veya mal borsalarına kote edilmiş fiyatların var olması

¹⁵⁰ 1 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (RG Tarih:18.11.2007, Sayı:26704),s.13.

¹⁵¹ Burhan Gündoğdu, “ Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Yaklaşım**, Sayı:170, (Şubat 2007), s.130.

¹⁵² Biçer, a.g.e.,s.39.

durumunda, ilişkili kişilerin aralarında yaptığı alım satım işlemlerinde karşılaştırılabilir fiyat yöntemini kullanmaları mümkündür.¹⁵³

Bu yöntemin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbiriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlem ile karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir. Burada karşılaştırılabilir nitelik kavramı, işleme konu mal veya hizmet ile işlemin şartlarının gerek ilişkili kişiler arasındaki, gerekse aralarında ilişki bulunmayan kişilerin arasındaki işlemlerde benzer nitelikte olmasını ifade etmektedir. Söz konusu işlemler arasında, ölçülebilir nitelikte küçük farklılıklar varsa, bu farklılıklar düzeltilerek yöntemin uygulanması mümkündür. Ancak, farklılıkların büyük olması ya da farklılıkların ölçülebilmesinin, yani somut biçimde tespit işlemlerinde dikkate alınabilme olanağının bulunmaması halinde, bu yöntemin uygulanması mümkün olmayacaktır. Doğrudan karşılaştırma yapılmasına olanak veren bu yöntem karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler için uygulamada en sık kullanılan yöntemdir.¹⁵⁴ Örneğin; ilişkili kişilere yapılan satışta satış fiyatına nakliye dâhil, ancak karşılaştırılacak olan ilişkisiz kişilere yapılan aynı satış işleminde satış fiyatına nakliye dâhil değilse, bu durumda iki fiyat arasında nakliye bedeli kadar bir farklılık ortaya çıkacaktır. Bu farklılık nedeniyle nakliye bedeli kadar satış fiyatında düzeltme yapılması gerekmektedir. Söz konusu farklılıklar ölçülemiyorsa ve düzeltilmesi mümkün değilse karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılmamalıdır.¹⁵⁵

Sonuç olarak, karşılaştırılabilir nitelikte kontrol dışı işlemlerin bulunması durumunda emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespiti bakımından emsallere uygunluk ilkesinin en dolaysız ve güvenilir biçimde uygulandığı bir yöntem olması nedeniyle karşılaştırılabilir fiyat yöntemi diğer yöntemlere tercih edilir. Kullanım alanları olarak aşağıdaki işlemler örnek verilebilir:¹⁵⁶

- Ticari emtia alım satım işlemleri,
- Lisans ödemeleri,
- Borçlanma işlemlerinde faiz oranının tespiti.

¹⁵³ Biçer, a.g.e.,s.39.

¹⁵⁴ Saraçoğlu ve Kaya, a.g.e.,s.154.

¹⁵⁵ Neslihan İçten İnce, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergi Raporu**, Sayı:103, Nisan 2008, s.25.

¹⁵⁶ Köse ve Fettahoğlu, a.g.e.,s.71.

3.2.1.4.1.2 Maliyet Artı Yöntemi

Maliyet artı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder. Maliyet artı yöntemi, kontrollü bir işlemde ilişkili kişiye sağlanan hizmetler veya transfer edilen malların kontrollü işlemdeki malın (veya hizmetin) tedarikçisi tarafından katlanılan maliyetini inceleyerek konuya başlar. Uygun bir fiyat farkı, gösterilen fonksiyonlar ve piyasa şartları ışığında, uygun bir getiri sağlamak için bu maliyete eklenir. Bahsedilen maliyete belirli bir brüt kâr marjı ekledikten sonra ulaşılan sonuç kontrollü işlemin orijinal emsal fiyatı olarak kabul edilecektir.¹⁵⁷ Buradaki makul brüt kâr oranı, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak, ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı brüt kâr oranı olacaktır. Brüt kâr oranı aşağıdaki formüle göre hesaplanacaktır.¹⁵⁸

$$\frac{\text{Satışlar} - \text{Maliyet}}{\text{Maliyet}} = \text{Brüt Kâr Oranı}$$

Yönteme ilişkin varsayım, rekabetçi piyasada diğer emsal imalatçılar tarafından kazanılmış olabilecek maliyete eklenen kâr marjının yüzdesinin aşağı yukarı aynı olacağı görüşüdür. Maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi gibi karşılaştırılabilir fonksiyonları inceler. Bu yöntem, en iyi ilişkili kişilerin aralarında yarı mamul malları sattıkları, ilişkili kişilerin ortak çalışma anlaşmaları düzenlediği veya uzun dönemli alım-satım anlaşmaları yaptığı veya kontrollü işlemin hizmet karşılığında yapıldığı durumlarda kullanılır. Maliye artı yöntemi, en iyi olarak, üreticinin maliyet ve kârı kolayca yeniden ortaya koyabilmesi için karmaşık faaliyetlerinin olmadığı ve basit bir imalatçı veya fason üreticinin işleme taraf olduğu durumlarda çalışır.¹⁵⁹

Bu yöntem, kontrol dışı karşılaştırılabilir işlemlerde gerçekleştirilen toplam kâr ilavesine başvurarak, kontrol altındaki işlemler için tahakkuk ettirilen tutarları emsallere uygunluk yönünden değerlendirir. Bu yöntem genellikle üretim, montaj gibi aşamalardan sonra malların ilişkili taraflara satışında kullanılır. Maliyet artı

¹⁵⁷ Biçer, a.g.e.,s.44.

¹⁵⁸ Tekin ve Kartaloğlu, a.g.e.,s.116.

¹⁵⁹ Biçer, a.g.e.,s.44.

yöntemi, kontrol altındaki mükellefin kontrol altındaki işlemlerini de içeren üretim maliyetine uygun bir toplam kâr tutarı ekleyerek emsallere uygunluğu ölçmektedir. Yeniden satış fiyatı yöntemine benzemekle beraber, yeniden satış fiyat yönteminde satış fiyatından maliyetlerine gidilerek emsali tutarlara ulaşılırken bu yöntemde maliyetlerden satış fiyatına gidilmekte ve bu aşamada kıyaslama yapılmaktadır.¹⁶⁰

Kurumların maliyetleri hesap edilirken; mal veya hizmetlerin üretilmesi için yapılan doğrudan ve dolaylı harcamalar dikkate alınacaktır. Diğer taraftan, maliyetler belirlenirken faaliyet giderlerine de yer verilmesinin zorunlu olduğu durumlarda, brüt kâr marjının hesabında bu giderlerin de dikkate alınması gerekmektedir.¹⁶¹ Maliyetler belirlenirken; ürünün veya hizmetin üretilmesi için yapılan direkt harcamalar, dolaylı harcamalar, üretim süreciyle ilgili olmakla birlikte belirli ürün veya hizmetler için yapılan ortak harcamalar ve faaliyet giderleri dikkate alınmalıdır. Tebliğ'de yer alan bu unsurlar dışında aşağıdaki unsurların da göz önüne alınmasında fayda vardır:¹⁶²

- a) **Bütçesel (tahmini) Maliyet-Gerçek Maliyet:** Eğer gerçek maliyetler, tahmini maliyetlere göre yüksek çıkarsa, maliyetlerde bir düzeltme yapıp yapılmayacağı sorunu ortaya çıkmaktadır. Aslında bu sorun, farkın nereden kaynaklandığı ve yapısıyla ilgili bir konudur. Dolayısı ile işletme bütçelerinin doğru bir yöntemle belirlenmesi gerekmektedir.
- b) **Kapasite Kullanım Sorunu:** Tespit edilen fiyatların, yılın başında kullanılması nedeniyle yıl içinde kapasitedeki dalgalanmalara bağlı olarak farklar ortaya çıkabilmektedir. Bu farkların düzeltilmesi, işgücü ve yönetim maliyetlerini arttırmaktadır.
- c) **Maliyetlere Dâhil Edilmeyen Harcamalar:** Bazı harcamalar, üretim maliyetlerine ilave edilmeyebilirler. Bunlara, harçlar, resimler, oda kayıt ücretleri vb. örnek gösterilebilir. Bu tür harcamalar, işletme

¹⁶⁰ Kapusuzoğlu, (1999), a.g.e.,s.95.

¹⁶¹ 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ (RG Tarih:18.11.2007, Sayı:26704),s.17.

¹⁶² Timur Çakmak, "Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Emsallere Uygun Fiyatın Belirlenmesi İçin Kullanılan Yöntemler ve Bu Yöntemlerin İşleyişi", **Vergi Dünyası**, Sayı:306, (Şubat 2007), s.:60-61.

tarafından gerçekleştirilen işlemlerle ilgili olmasına rağmen ilave bir getiriye garanti etmemektedirler.

- d) **Maliyetlerin Ortalamasının Alınması:** Maliyet artı yönteminin tarihsel maliyetleri gereğinden fazla vurgulanmasına karşın, tarihsel maliyetler tek tek üretim birimleriyle ilişkilendirilmektedir. Örneğin, hammadde maliyetleri, işçilik maliyetleri ve nakliye giderleri gibi bazı maliyetler, zaman içinde değişkenlik gösterebilmektedir. Bu durumda zaman içinde oluşan maliyetlerin ortalamasının alınması yerinde olur.

Ayrıca, ortalama alınması, ürün grupları arasında, farklı ürünlerin üretimi ya da işlenmesinin eş zamanlı olarak gerçekleştiği ve faaliyet hacminin değişkenlik gösterdiği sabit kıymet maliyetleri üzerinde de uygulanabilmektedir.¹⁶³

3.2.1.4.1.3 Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade etmektedir.¹⁶⁴

Bu yöntem, ilişkili kişiden satın alınan bir ürünün, ilişkisiz bir gerçek veya tüzel kişiye yeniden satılması durumunda uygulanan fiyatı esas almaktadır. Bu fiyattan makul bir brüt satış kârı düşülecektir. Makul brüt satış kârı, söz konusu mal ve hizmetin yeniden satışında yüklenilen satış ve diğer faaliyet gideri ile üstlenilen riskler ve kullanılan varlıklar esas alınarak gerçekleştirilen işlemlerin gerektirdiği kâr tutarını ifade etmektedir.¹⁶⁵

Yeniden satış fiyatı yönteminin arkasında yatan varsayım, distribütörler arasındaki rekabet nedeniyle satışlardan gelen benzer kâr marjlarının benzer fonksiyonlar ile kazanıldığı anlamına geldiği yönündeki görüştür. Yöntem, bir alıcıya ilişkin işlemleri değerlendirerek ve ona ait emsal fiyata ilişkin kâr marjını daha belirgin hale getirerek alıcının benzer firmalar tarafından kazanılan gelirler ile

¹⁶³ OECD, a.g.e.,s.2.42.

¹⁶⁴ 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ (RG Tarih:18.11.2007, Sayı:26704),s.19, Elitaş, vd. a.g.e.,s.32.

¹⁶⁵ Cevdet Okan Bahar, “ Transfer Fiyatlandırması”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı:232, (Ağustos 2007), s.131.

uyumlu bir emsal kazanç elde edip etmediğini tespit eder. Ancak, bu durum transfer fiyatının fazla tahmin edilmesine de neden olabilir. Çünkü tüm işlemle ilgili artkâr, satıcıya dayandırılmaktadır. Ürünlerin karşılaştırma ölçütlerine göre karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ile mukayese edildiğinde, OECD Rehberine göre ürünler arasındaki farklılıklar bu yöntem için daha az önemlidir, çünkü yerine getirilen özel fonksiyonlar satış maliyetinden sonraki brüt kârı yansıtmaktadır.¹⁶⁶ Söz konusu yöntemle ilişkin emsal bedel veya fiyatın tespiti:¹⁶⁷

Yeniden Satış Fiyatı = Emsallere uygun fiyat veya bedel
1+Brüt Satış Kâr Oranı
şeklinde yapılacaktır.

Ayrıca bu yöntemin uygulandığı olaylarda genellikle yeniden satışı yapan kişi ya da kuruluş, satmak üzere aldığı mallara herhangi bir şekilde değer artırıcı bir katkıda bulunmamakta, fiziksel olarak ürünün yapısını değiştirmemekte ve söz konusu ürünü aldığı biçimde satmaktadır. 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.¹⁶⁸

3.2.1.4.2 Diğer Yöntemler

Emsallere uygun fiyata geleneksel işlem yöntemlerinden herhangi birisiyle ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak diğer yöntemleri kullanabilir. Ancak, diğer yöntemler olarak adlandırılan işleme dayalı kâr yöntemlerinin emsallere uygunluk çerçevesinde fiyat ya da bedel tespitine olanak vermemesi durumunda, mükellef kendi belirleyeceği ve daha doğru sonuç verdiği inandığı bir yöntemi de kullanabilecektir. İşleyiş sistemi mükellefler tarafından belirlenecek bu yöntemin de emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi zorunludur.¹⁶⁹

¹⁶⁶ Biçer, a.g.e.,s.47-48.

¹⁶⁷ Tekin ve Kartaloğlu, a.g.e.,s.120.

¹⁶⁸ Kapusuzoğlu, a.g.e.,s.173

¹⁶⁹ Biçer, a.g.e.,s.49.

3.2.1.4.2.1 Kâr Bölüşüm Yöntemi

Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kuruluşların kontrollü işlemler neticesinde elde ettikleri kârı tanımlayıp, piyasa koşullarında düzenlenmiş bir sözleşme mevcudiyeti varsayımına göre dağıtımıdır.¹⁷⁰

Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesini esas almaktadır. Bu çerçevede, kâr bölüşüm yöntemine başvurulması durumunda aşağıdaki faktörler dikkate alınır:¹⁷¹

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

Bu yöntem, geleneksel işlem yöntemlerinin (karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi) kullanılmadığı özellikle karşılaştırılabilir işlemlerin olmadığı ve ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin birbirinin ayrılmaz bir parçası olduğu durumlarda kullanılmalıdır. İlişkili kişilerle yapılan işlemlerde kâr bölüşüm yönteminin kullanılması durumunda atılacak ilk adım, kontrollü işleme taraf olanların işlem nedeniyle kazandıkları toplam kârı tespit etmektir. İkinci adımda yapılması gereken, kullanılan varlıklar, taraflardan her birinin öngördüğü riskler, işleme taraf olanların ortaya koyduğu fonksiyonlar ve kullanılan varlıklar göz önünde bulundurulmak şartıyla işleme taraf olmayanlarla daha önceden yapılmış olunan benzeri kâr bölüşümü ya da ilişkisiz kişilerin benzer bir işlemdeki uygulamaları esas alınarak işleme taraf olanlar arasında gerçekleşen kâr payını yeniden bölüşmek olacaktır.¹⁷²

¹⁷⁰ Çak, a.g.e.,s.79.

¹⁷¹ Köse ve Fettahoğlu, a.g.e.,s.85.

¹⁷² Biçer, a.g.e.,s.51.

Kâr bölüşüm yönteminin güçlü ve zayıf yönleri bulunmaktadır. Yöntemin güçlü yönlerinden ilki, yakından karşılaştırılabilecek işlemlere doğrudan dayanmamasıdır. Dolayısıyla karşılaştırılabilecek işlemlerin bulunmaması halinde de bu yöntem kullanılabilir. Kârın dağıtımını bağımlı işletmelerin kendi aralarında üstlendikleri işlevlerin niteliklerine göre belirlenmektedir. Bağımsız şirketlerden elde edilen kâr bölüşümü ile ilgili harici veriler, her bir bağımlı şirketin işlemlere yaptığı katkının değerlendirilmesinde dolaylı olarak kullanılabilir. Ancak haricen elde edilen veriler her ne kadar ilişkilendirilse de kârın dağıtımına doğrudan etkisi bulunmamaktadır. Sonuç olarak kâr bölüşüm yöntemi, bağımsız şirketler arasında yer almayan, belki de tek olan ve başka bir yerde görülmeyen koşulları, olguları, dikkate alarak daha esnek bir yaklaşımla transfer fiyatlandırmasının belirlenmesinde yardımcı olmaktadır. Bu anlamda sübjektiftir. Şirketin tüm dünya çapındaki kâr ve zararları ile ilgili verilerini ve bunların bağımlı şirketler arasında tutarlı bir şekilde dağıtıldığını ortaya koymaları halinde kabul edilebilecek bir yöntemdir.¹⁷³

3.2.1.4.2.2 İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi

İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemde; maliyetler satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanan bir yöntemdir.¹⁷⁴ Diğer bir ifade ile vergi mükellefinin kontrollü bir işlemde, uygun bir baza (maliyet, satış ya da aktiflere) dayalı olarak elde ettiği göreceli net kâr marjını incelemektedir.¹⁷⁵

Net faaliyet kâr marjı olarak, işletmenin karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde oluşan net faaliyet kâr marjı dikkate alınacaktır. Bunun mümkün olmaması durumunda, ilişkisiz bir işletmenin karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemde oluşan net faaliyet kâr marjı dikkate alınır. Yöntemin uygulamasında ilişkili işletmelerin işlev analizinin yapılması gereklidir. Aralarında ilişki bulunmayan işletmelerin net kâr marjlarının kullanılacağı durumlarda, güvenilir sonuçlar elde edilebilmesi için işlemlerin karşılaştırılabilir olup olmadığı ve ne kadar düzeltme yapılması gerektiği

¹⁷³ Işık, a.g.e.,s.132.

¹⁷⁴ Doğruyol, a.g.e.,s.68.

¹⁷⁵ Çak, a.g.e.,s.79.

belirlenmelidir. Bu yöntemi kullanarak yapılacak analizlerde, ilişkili şirketin kontrol altındaki tek bir işlemine ait kâr dikkate alınmalıdır.¹⁷⁶

İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, net kâr marjların birbirleri ile karşılaştırılması üzerine kurulu bir yöntemdir. Bu sebepten dolayı, eğer işleme dayalı net kâr marjı yönteminin kullanımı sonucu emsal kâra ilişkin güvenilir bir tahmin elde etmek isteniyorsa maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yöntemleri için gerekli olan benzer karşılaştırma standartlarına bu yöntem için de cevap verilmelidir. Böylece maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yöntemleri gibi işleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması da fonksiyonel farklılıkların dikkatli bir değerlendirilmesini gerektirir.¹⁷⁷

Yöntemin uygulama alanları olarak aşağıdaki durumlar örnek verilebilir:¹⁷⁸

- Taraflardan birine ait işlemlerin karmaşık olduğu durumlar
- Birbiriyle ilişkisiz çok sayıda faaliyet alanı bulunan durumlar
- Taraflardan birisinden güvenilir bilgi elde etme olanağının kısıtlı olması halinde.

Net marjların transfer fiyatlarının belirlenmesinde kullanılması iki nedenden ötürü aşırı dalgalanmalara neden olacaktır. İlk olarak, faaliyet giderleri işletmeler arasında değişme potansiyeli göstereceğinden net marjlar, brüt marjların ve fiyatların etkilendiği veya daha az etkilendiği faktörlerden etkilenebilir. İkinci olarak net marjlar, fiyatların ve brüt marjların etkilendiği rekabet düzeyi gibi faktörlerden etkilenebilir ve bu etki hemen ortadan kaldırılamamaktadır. Buna karşılık geleneksel yöntemlerde bu faktörlerin etkisi ürün ve işlemlerin daha fazla benzerliği üzerinde ısrarla durmanın doğal sonucu olarak giderilebilmektedir.¹⁷⁹

İşleme dayalı net kâr marj yönteminin güçlü ve zayıf yönleri bulunmaktadır. Yöntemin güçlü yönlerinden ilki uygulanmasının gayet kolay olmasıdır. Yöntemin güçlü yönlerinden bir diğeri ise üstlenilen sorumluluk ve yerine getirilen işlevlerin analizinin sadece bir ilişkili taraf için yapılması yeterlidir. Ticari işleme taraf olanların defter ve kayıtlarına bakılması gerekli değildir. İşleme katılanların bazıları

¹⁷⁶ Gürol Ürel, ‘‘Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması’’, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2009, s.644-645.

¹⁷⁷ Biçer, a.g.e.,s.59-60.

¹⁷⁸ Köse ve Fettahoğlu, a.g.e.,s.92.

¹⁷⁹ OECD 2001, a.g.e.,s.3-16.

arasında karmaşık ilişkiler bulunması ve güvenilir bilgilerin bulunmaması halinde de yöntem kullanılabilir. Kâr düzey göstergelerinin, karşılaştırılabilir kontrolsüz fiyat yönteminde esas alınan fiyata göre işlem farklılıklarından daha az etkilenmesi yöntemin güçlü yönlerinden biri olarak gösterilebilir.¹⁸⁰

İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin en zayıf tarafı net marjların, fiyatlar ya da brüt marjlar üzerinde etkisi olmayan ya da daha az etkisi bulunan faktörlerden etkilenmesidir. Bu durum emseline uygun marjları gerçekçi ve güvenilir olarak belirlemede zorluklar ortaya çıkarabilmektedir. Diğer bir deyişle yeniden satış fiyatı yöntemindeki brüt kâr marjlarına ve karşılaştırılabilir kâr yöntemindeki fiyatlara göre faaliyet kârı, işlev farklılıklarından daha az etkilenmektedir. Dolayısıyla değişik işlevler daha geniş aralıkta fiyat veya brüt kâr marjı ortaya koyarken daha dar aralıkta faaliyet kârı ortaya koyabilmektedir. Faaliyet kârlarının daha dar bir aralıkta gerçekleşmesi yöntemin uygulanmasını ve güvenilirliğini etkilemektedir.¹⁸¹

3.2.1.4.3 Vergi Mükellefi Tarafından Serbestçe Belirlenen Yöntemler

Transfer fiyatlandırması mevzuatında yer alan diğer yöntemler, kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ile sınırlı değildir. Emsallere uygunluk ilkesine uygun olduğu sürece başka isimler altında da transfer fiyatlandırması yöntemleri kullanılabilir. Çeşitli ülke uygulamalarında farklı isimlere sahip yöntemlerin kullanıldığı gözlenmektedir ancak bunların tamamına yakını emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde oluşturulmuş yöntemlerdir. Böylece, yöntemin adından öte ilişkili kişi işlemlerinde emsallere uygunluk ilkesine dikkat edilmesi hususu önem kazanmaktadır. Mükellef tarafından belirlenecek yöntemler olarak aşağıdaki yöntemler sayılabilir fakat bu başka yöntemlerin kullanılmayacağı anlamına gelmemektedir.¹⁸²

- Karşılaştırılabilir işlem yöntemi,
- Karşılaştırılabilir hizmet fiyatı yöntemi,
- Brüt hizmet kârlılığı yöntemi,
- Hizmet maliyet artı yöntemi,
- Karşılaştırılabilir kâr yöntemi,

¹⁸⁰ Işık a.g.e.,s.137.

¹⁸¹ Işık a.g.e.,s.137.

¹⁸² Biçer, a.g.e.,s.65.

- Mükellef tarafından belirlenecek diğer yöntemler.

3.2.1.4.4 Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları (PFA), vergi mükellefi ile gelir idaresi arasında muhtemel fiyatlandırma sorunlarını çözme olanağı vermekte, vergilendirme ile ilgili olaylarda kesinliği artırmaktadır. Mükellef açısından bu anlaşmalar, transfer fiyatlandırması için gelir idaresinin kesin bir yöntem belirtmemesi, yargının da kesin bir yönetime dayanmaması nedeniyle oluşan boşluğu doldurmaktadır. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile mükellefin işlemleri gelir idaresi tarafından kabul edilmesi sağlanmakta ve mükellef olası cezalardan korunmaktadır.¹⁸³ Aynı zamanda PFA'lar, genel olarak mükellefin başvurusu ile başlayan bir veya daha fazla ilişkili kişi ve bir veya daha fazla sayıdaki mükellef ile vergi idaresi arasında devam eden görüşmeler süreci olarak ta ifade edilebilir.¹⁸⁴

Peşin Fiyat Anlaşması (PFA), kontrol edilen işlemlere ilişkin olarak, söz konusu işlemler için sabit bir dönemde transfer fiyatlamasının belirlenmesi amacıyla uygun bir dizi kriter (örneğin, yöntem, karşılaştırılabilir değerler ve uygun düzeltmeler, gelecekteki olaylara yönelik önemli varsayımlar) belirleyen düzenlemeler bütünüdür. Peşin Fiyat Anlaşması, resmi olarak bir mükellef tarafından başlatılır ve mükellefle, bir ya da daha fazla ilişkili kuruluş ve bir ya da daha fazla vergi idaresi arasındaki müzakereleri gerektirir. Peşin Fiyat Anlaşmaları, transfer fiyatlamasına ilişkin hususların çözüme ulaştırılmasında, geleneksel idari, adli ve anlaşma mekanizmalarına yardımcı olmak üzere tasarlanmıştır. Geleneksel mekanizmaların başarısız olmaları ya da uygulanamamaları durumunda son derece yararlı olabilmektedirler.¹⁸⁵

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının sağladığı avantajlar arasında aşağıdaki özellikler sayılabilmektedir;

¹⁸³ Kapusuzoğlu, 1999,a.g.e.,s.105.

¹⁸⁴ Biçer, a.g.e.,s.90.

¹⁸⁵ Bolaç, a.g.e.,s.64.

- Bir Peşin Fiyat Anlaşması programı, uluslararası işlemler üzerindeki vergisel uygulamaların önceden tahmin edilebilirliğini artırarak belirsizliğin ortadan kaldırılması konusunda mükelleflere yardımcı olabilmektedir.¹⁸⁶

- Peşin Fiyat Anlaşmaları, gerek vergi idarelerine, gerekse mükelleflere uzlaşmaya dayalı ortamda istişare ve iş birliğinde bulunabilme imkânı sağlamaktadır.¹⁸⁷

- Bir Peşin Fiyat Anlaşması, mükellefler ve vergi idareleri arasında transfer fiyatlamasıyla ilgili belli başlı hususlar üzerinde ortaya çıkabilecek yüksek maliyet ve zaman gerektiren incelemelerin ve davaların ortaya çıkmasını önleyebilir. Bir Peşin Fiyat Anlaşması imzalandıktan sonra, vergi idaresi mükellef hakkında daha geniş bilgiye sahip olduğundan dolayı, ilgili mükellefin vergi beyannamesinin izleyen dönemde vergi incelemesine tabi tutulması konusunda daha az kaynak gerekir.¹⁸⁸

- Peşin Fiyatlandırma anlaşmaları sürecindeki işbirliği, anlaşma programına ilişkin açıklamalar ve bilgilerin iletilmesi, vergi idarelerinin uluslararası şirketler grubunun karmaşık işlemlerini daha kolay kavramasını sağlamaktadır.¹⁸⁹

- PFA programı vergi mükelleflerine, uluslararası işlemlerde vergi davranışının tahmin edilebilirliğini artırma yoluyla belirsizliği ortadan kaldırarak yardımcı olabilir. PFA belli bir süre için kapsamına alınan transfer fiyatlandırma hususlarının vergi davranışında belirlilik sağlayabilir. PFA'nın verdiği belirlilik sayesinde, vergi mükellefi vergi borçlarını daha iyi tahmin edebilir. Dolayısıyla yatırıma uygun bir vergi ortamı sağlanabilir. PFA sayesinde vergisel sorunlarını çözen mükellefler kendi asıl işlerine daha rahat odaklanabilecek, transfer fiyatlaması sorunlarıyla uğraşmayacaklardır.¹⁹⁰

- Çift taraflı ve çok taraflı PFA'lar, tüm ilgili ülkeler iştirak ettiği için hukuki veya ekonomik çifte vergilendirme olasılığını önemli ölçüde azaltmakta veya ortadan kaldırmaktadır.¹⁹¹

¹⁸⁶ Bolaç, a.g.e.,s.65.

¹⁸⁷ Bolaç, a.g.e.,s.65.

¹⁸⁸ Bolaç, a.g.e.,s.65.

¹⁸⁹ Bolaç, a.g.e.,s.66.

¹⁹⁰ Işık, a.g.e.,s.200.

¹⁹¹ Işık, a.g.e.,s.,201.

PFA'ların dezavantajları ise;¹⁹²

- Tek taraflı Peşin Fiyat Anlaşmaları, gerek vergi idareleri, gerekse mükellefler açısından ciddi birtakım sorunlara yol açabilmektedir.

- Tek taraflı Peşin Fiyat Anlaşmalarının içerdiği bir diğer sorun da, mütakabil düzeltmelerden kaynaklanmaktadır. Bir ülkede emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda Peşin fiyatlandırma anlaşması ile kabul edilen bir fiyatlandırmayı, diğer bir ülke kendi görüşü doğrultusunda tutarlı bulmayabilir. Böyle bir durum sorunlara yol açacaktır.

- Bir diğer dezavantaj da, bir Peşin Fiyat Anlaşmasının, yeterli düzeyde önemli varsayım olmadan, değişen piyasa koşulları üzerinde, güvenilirlikten yoksun bir tahminde bulunması durumunda ortaya çıkmaktadır. Çifte vergilendirme riskini önlemek üzere, bir Peşin Fiyat Anlaşmasının gerekli esnekliğe sahip olması gerekmektedir; zira statik bir Peşin Fiyat Anlaşması, emsallere uygunluk koşullarını arzu edilen düzeyde yansıtamayabilir.

- Bir Peşin Fiyat Anlaşması programı, vergi idarelerinin genellikle başka amaçlar (örneğin inceleme, müşavirlik, dava açma, vb.) için ayırdıkları kaynakları Peşin Fiyat Anlaşmasına tahsis etmek zorunda kalacaklarından dolayı, ilk aşamada, transfer fiyatlandırması üzerindeki denetim kaynakları üzerinde bir zorlamaya neden olabilir.

- Bir diğer potansiyel dezavantaj da, bir vergi idaresinin, bir çok uluslu şirket grubunun yalnızca bir bölümünün katılacağı belli sayıda ikili Peşin Fiyat Anlaşmalarını üstlendiği durumlarda ortaya çıkmaktadır. Daha sonra imzalanacak olan Peşin Fiyat Anlaşmalarının, diğer piyasalarda mevcut koşullar üzerinde yeterince incelemelerde bulunmadan, geçmişte imzalanan anlaşmalarla temelde uyumlaştırılması yönünde bir eğilim ortaya çıkabilir. Bu nedenle, daha önce imzalanan Peşin Fiyat Anlaşmalarının sonuçlarının, tüm piyasaları temsil ediyor gibi bir yaklaşım içinde yorumlanmamasına dikkat etmek gerekir.

- Kaygı uyandıran bir diğer husus da, bir Peşin Fiyat Anlaşmasının, mevcut gerçekler ve koşullara bağlı olarak, bir transfer fiyatlaması incelemesi bağlamında gündeme gelebilecek işlemlerden daha çok sayıda işlem üzerinde ayrıntılı incelemelerde bulunulmasını gerektirebileceğidir.

¹⁹² Bolaç, a.g.e.,s.,66-67.

- Vergi idarelerinin inceleme prosedürlerinde bir Peşin Fiyat Anlaşması kapsamında elde ettikleri bilgileri esas amaçları dışında kullandıkları durumlarda da birtakım sorunlar ortaya çıkabilir. Mükellefin sunduğu Peşin Fiyat Anlaşması talebini geri çekmesi; ya da ilgili tüm hususlar incelendikten sonra mükellefin başvurusunun reddedilmesi durumunda, ödeme teklifleri, rasyonel çerçeve, görüşler ve yargılar gibi mükellef tarafından Peşin Fiyat Anlaşması talebi ile ilgili olarak sunulan gerçeklere dayanmayan tüm bilgiler, herhangi bir biçimde inceleme sürecinde dikkate alınmayacaktır. Ayrıca, bir mükellefin Peşin Fiyat Anlaşması konusunda başarısızlıkla sonuçlanan bir başvuruda bulunmuş olmasının, o vergi idaresi tarafından, o mükellef hakkında bir incelemenin başlatılıp başlatılmaması yolundaki kararı üzerinde herhangi bir etkisi olmayacaktır.

- Vergi idarelerinin ayrıca, ticari sırların ve bir Peşin Fiyat Anlaşması ile ilgili çalışmalar sürecinde kendisine sunulan hassas nitelikteki diğer bilgi ve belgelerin gizliliğini sağlamaları gerekmektedir. Bu nedenle, gizli bilgilerin ifşa edilmemesi konusunda yönetmelikte yer alan kuralların mutlaka uygulanması gerekir. İkili bir Peşin Fiyat Anlaşmasında, tarafların uymaları gereken gizlilik hükümleri de geçerliliğini koruyacak, böylece gizli bilgilerin kamuya ifşası önlenecektir.

3.2.1.5 Transfer Fiyatlandırması İşlemlerine İlişkin Belge Düzeni

Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur. Dolayısıyla, yöntemin seçilme gerekçelerini açıklayan en önemli unsurlar bu hesaplama ve belgeler olduğundan, seçilen yöntem ve bu yöntemin uygulanmasına ilişkin bütün hesaplama ve işlemlere ait belgeler ayrıntılı olarak tutulmalı ve saklanmalıdır.¹⁹³

¹⁹³ 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (RG Tarih:18.11.2007, Sayı:26704),s.28 .

3.2.1.5.1 Yıllık Belgelendirme

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak ‘Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermaye’ye İlişkin Form’u (Ek-1) doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, bağlı bulunan vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir.¹⁹⁴

Yıllık rapor hazırlanması konusunda da kurumlar vergisi mükellefleri arasında ayrıma gidilmiştir. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’na kayıtlı olan mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurtdışı işlemlerine ilişkin, bunların dışında kalan kurumlar vergisi mükelleflerinin de bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları sadece yurtdışı işlemlerine ilişkin olarak; ‘Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu’nu (Ek-2) kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlamaları gerekmektedir.¹⁹⁵

Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin 01.01.2008 tarihinden itibaren serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerin yıllık transfer fiyatlandırması raporuna dahil edilmesi gerekmektedir. Ayrıca serbest bölgelerde faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükelleflerinin de 01.01.2008 tarihinden itibaren ilişkili kişilerle yaptıkları yurtiçi işlemlerine ilişkin olarak yıllık transfer fiyatlandırması raporunu kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlamaları ve bu sürenin bitiminden sonra talep edilmesi durumunda İdare’ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri zorunludur.¹⁹⁶

Yıllık transfer fiyatlandırması raporu;

- Kurumlar Vergisi mükellefleri tarafından hazırlanacak olup, Gelir vergisi mükelleflerinin söz konusu raporu hazırlama zorunlulukları bulunmamaktadır,

¹⁹⁴ İ. Hakkı Güneş, ‘‘ Transfer Fiyatlandırmasında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları, Belgelendirme ve Muhasebe Kayıtları’’, **Lebib Yalkın**, Sayı:44, (Ağustos 2007), s.87.

¹⁹⁵ Bostan, a.g.e.,s.131.

¹⁹⁶ Erdoğan Öcal, ‘‘Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu’’, **Yaklaşım**, Sayı:185, (Mayıs 2008), s.54.

- Kurumlar Vergisi mükelleflerinin ilişkili kişiler ile herhangi bir işlem yapması halinde hazırlanacaktır. İlişkili kişiler ile bir işlem mevcut değil ise transfer fiyatlaması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin form da olduğu gibi söz konusu raporun hazırlanmasına gerek bulunmamaktadır.¹⁹⁷

Ancak, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükellefler dışındaki diğer kurumlar vergisi mükellefleri bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi; gelir vergisi mükellefleri de bir takvim yılı içinde 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. Bu bilgi ve belgeler ise;

- 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 bilgiler¹⁹⁸

- Kurumun fonksiyonları, taşıdığı riskler ve sarf ettiği varlıklara ilişkin bilgiler,

- İşlem konusu yıla ilişkin ürün fiyat listeleri,

- İşlem konusu yıla ilişkin üretim maliyetleri,

- İşlem konusu yıl içinde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlere ilişkin belgeler,

- İşlem konusu yıl içinde ilişkili kişilerle yapılan tüm sözleşme örnekleri,

- İlişkili kişilere ait özet mali tablolar,

- İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikası,

- İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,

¹⁹⁷ Bolaç, a.g.e.,s.126.

¹⁹⁸ 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ (RG Tarih:18.11.2007, Sayı:26704),s.28.

- Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi,
- Kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme nedeni ve uygulanmasına ilişkin bilgi ve belgeler (iç ve/veya dış emsaller, karşılaştırılabilirlik analizi),
- Emsallere uygun fiyat ya da kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalar ve yapılan varsayımlara ilişkin ayrıntılı bilgiler,
- Belli bir emsal fiyat aralığı tespit edilmişse, bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,
- Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler.

İdare gerekli gördüğü takdirde mükelleften ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir. İlgili bilgi ve belgelerin yabancı dilde yazılmış olmaları durumunda, bu belgelerin Türkçeye çevrilmiş nüshalarının teslim edilmesi zorunludur.¹⁹⁹

Diğer taraftan yukarıda belirtilen yıllık transfer fiyatlandırması raporunu hazırlamak zorunda olan kurumlar vergisi mükelleflerinin istihdam ilişkisi içinde bulunmaları nedeniyle ilişkili kişi sayılanlarla yaptığı işlemlere ilişkin bilgi ve belgelere düzenlenecek raporda yer vermelerine gerek bulunmamaktadır. Ancak söz konusu bilgi ve belgelerin istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi gerekmektedir.²⁰⁰

3.2.1.5.2 Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına İlişkin Belgelendirme

Peşin fiyatlandırma anlaşması için İdare'ye başvuran mükelleflerin sunmaları gereken temel bilgi ve belgeler aşağıdaki gibidir.²⁰¹

- Yazılı Başvuru, [Yazılı Başvuru'da anlaşmanın süresine ilişkin talep, anlaşma sürecine katılacak mükelleflerin ya da temsilcilerin adları, T.C. kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları, mükellefin faaliyet konusu,

¹⁹⁹ Yıldırım, Balcı ve Kiraz, a.g.e.,s.85.

²⁰⁰ Zihni Kartal, "Transfer Fiyatlandırması Nasıl Belgelenir", **Vergi Dünyası**, Sayı:317, (Ocak 2008), s.158.

²⁰¹ Köse ve Fettahoğlu, a.g.e.s,116-117.

kurumun yapısı (merkez, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özet bilgiler, ilişkili kişilerin tanımı ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler yer alır.]

- Üstlenilen işlevleri, sahip olunan riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,

- Kritik varsayımlara ilişkin bilgiler ve gerekçeleri (önerilen transfer fiyatlandırması yöntemi ile bu yöntemin seçimine ve uygulanmasına esas teşkil eden koşullara ve varsayımlara ilişkin açıklamalar, analizler ve yapılan diğer çalışmalar),

- Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi,

- İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,

- Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap dönemine ilişkin ürün fiyat listeleri,

- Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap dönemine ilişkin üretim maliyetleri,

- İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikası,

- Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap döneminde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ile fatura, dekont ve benzeri belgeler,

- İlişkili kişilerin son üç yıla ilişkin mali tabloları, gelir veya kurumlar vergisi beyanname örnekleri, yurt dışı işlemlerine ait sözleşmelerin örnekleri,

- Önerilen transfer fiyatlandırması yöntemini destekleyen son üç yıla ait finansal veriler ve bunlarla ilgili belgeler,

- İki veya daha fazla karşılaştırılabilir işlemin olması durumunda belirlenen emsal fiyat aralığı ve bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,

- Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler.

İdare gerekli gördüğü takdirde mükelleften ek bilgi ve belge talebinde bulunabilir. Talep edilen bilgi ve belgelerin yabancı dilde tanzim edilmiş olunması durumunda Türkçe nüshalarıyla birlikte ibraz edilmeleri zorunludur.²⁰²

Ayrıca, maliye bakanlığı ile mükellefin peşin fiyat anlaşması yapmaları halinde, maliye bakanlığı mükellefin söz konusu anlaşma koşullara uyum gösterip göstermediğini ve /veya bu koşulların geçerliliğini sürdürüp sürdürmediğini mükelleflerin anlaşma süresince her yıl verecekleri peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin yıllık raporuna göre takip edecektir.(Ek-3) Mükellefler söz konusu peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin yıllık raporunu anlaşmada belirlenen süre müddetince her yıl kurumlar vergisi beyannamesi verilme süresi içinde bir yazı ekinde idareye gönderilecektir²⁰³

3.2.1.6 Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Yapmak Suretiyle Hazine Zararının Ortaya Çıkması

Bilindiği üzere yeni Kurumlar Vergisi Kanunu 2006 yılında uygulamaya başlamasına rağmen transfer fiyatlandırması ile ilgili maddeleri 1 Ocak 2007 den itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu geçen süre zarfında konu ile ilgili genel tebliğler ve BKK'lar yayımlanmıştır. Ancak uygulamada yaşanan bazı sıkıntılar neticesinde 6 Haziran 2008 tarih ve 26898 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5766 Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 21 inci maddesi ile 5520 sayılı 13 üncü maddesine yedinci fıkra olarak eklenen hükümlerle düzenlemenin aksayan yönleri düzeltilmiştir. Yapılan bu değişikliklerle kurumlar vergisi mükellefleri için önemli bir yenilik getirilmiştir. Mükellefler açısından önemli bir rahatlama getiren bu yenilikle birlikte, tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içi işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulünün Hazine zararının doğması şartına bağlanmasıdır.²⁰⁴

²⁰² Erkan Yetkiner, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Belgelendirme", **Vergi Dünyası**, Sayı:315, (Kasım 2007), s.36.

²⁰³ Yetkiner, a.g.e.,s.33-34.

²⁰⁴ Biçer, a.g.e.,s.148.

Konuya ilişkin Danıştay kararlarından, Danıştay Dördüncü Dairesi' nin 18.10.1988 tarih ve E. 1987/4073, K. 1988/3511 Sayılı Kararı' nın özeti aşağıdaki gibidir.

“Kurumlar yönünden örtülü kazanç dağıtıldığının kabulü için, ilgili kurumlar arasındaki çeşitli ilişkilerin, bu kurumların ödeyecekleri verginin azaltılması veya vergilendirilecek kazancın döneminin kaydırılmasına dönük olması ve bunun da inceleme ile ortaya konulması gerekmektedir.”²⁰⁵

Aynı zamanda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında hazine zararının aranması gerektiğini savunan görüşe göre, şayet kazanç transferinde vergi kaybı yoksa örtülü kazanç olarak değerlendirilmemelidir. Mükerrer vergilendirmenin önüne geçmek için ileri sürülen bu görüşte söz konusu işlemin değerlendirilmesinde mükelleflerin yükümlülük türlerinin farklı olup olmadığının, mükelleflerden birinin daha az vergi yüküne neden olabilecek bir duruma sahip olup olmadığının tespit edilmesi gerekir.²⁰⁶

2008 yılında getirilen düzenleme ile hazine zararının tanımı da yapılmıştır. Emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken gelir, kurumlar, katma değer 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 edilmektedir. Hazine zararının aranmasının tek istisnasının tam mükellefler, yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcileri ile Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef kurum veya dar mükellef gerçek kişiler arasında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirilen yurt içindeki işlemler Hazine zararına bağlı kalınsızın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını kapsamında değerlendirilecektir.²⁰⁷

²⁰⁵ Özbalcı, a.g.e.,s.530.

²⁰⁶ Şükrü Kızılot, “**Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç**”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2002, s.329.

²⁰⁷ Biçer, a.g.e.,s.150-151.

3.2.1.6.1 Kanunda ve İlgili Düzenlemelerde Yer Alan Cezalar

Kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunarak tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapmaları durumunda, örtülü kazanç dağıtımı yapan kurum açısından yapılan harcama gider olarak kabul edilmemektedir. Ayrıca 213 sayılı VUK'un cezalara ilişkin hükümleri uygulanmaktadır.²⁰⁸ Buna göre, mükelleflere yurt içi hizmetlerinde hazine zararı oluşmuş ise, yurtdışı işlemlerinde hazine zararının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın VUK'un 341 inci maddesi uyarınca vergi ziyayı cezası²⁰⁹ kesilecektir.²¹⁰

Transfer fiyatlandırması uygulaması kapsamında genel tebliğ ile gösterilmesi gereken bilgi, belge, form ve raporların idareye (vergi dairesi, gelir idaresi başkanlığı) ve/veya talebi halinde vergi inceleme elemanlarına verilmemesi/ibraz edilmemesi veya geç verilmesi/gösterilmesi durumunda; mükelleflere 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan usulsüzlük cezaları uygulanacaktır. Tebliğde vergi ziyayı veya özel usulsüzlük cezası olduğu belirtilmemiş olmakla birlikte, mükelleflerin yukarıda belirtilen fillerine; söz konusu Kanun'un "Bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 251'nci madde hükmüne uymayanlar için ceza" başlıklı Mükerrer 355'inci maddesinde yer alan Özel Usulsüzlük Cezası uygulanabilir.²¹¹

3.2.1.6.2 Düzeltme İşlemleri

Örtülü kazanç dağıtımında düzeltme işlemlerine ilişkin yapılan ilk düzenleme 5520 sayılı KVK da yer almaktadır. Düzeltmeden kasıt ise transfer fiyatlandırması

²⁰⁸ Kartal, a.g.e.,s.158.

²⁰⁹ Vergi Ziyayı: Vergi Usul Kanunu'nda da vergi ziyayı, "mükellefin veya vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder", şeklinde tanımlanmıştır (VUK Md. 341).

²¹⁰ Biçer, a.g.e.,s.107.

²¹¹ Yıldırım, Balcı ve Kiraz, a.g.e.,s.88.

işlemlerine taraf olan mükellef veya mükelleflerin mali kararları nedeni ile ödemesi gereken vergilerin düzeltilmesidir.²¹²

5520 Sayılı KVK'nın 13'ncü maddesinin altıncı fıkrasında, düzeltme işlemleri ile ilgili olarak şöyle denmektedir: "Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır."

Düzeltilme yapılmasındaki amaç ise, aynı işlem üzerinden mükerrer vergilemenin önüne geçmektir.²¹³

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 mümkün olacaktır. Düzeltmenin geçici vergi döneminden sonra yapılabilmesi halinde, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından verilen düzeltme beyannamesi ile tahakkuk edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, örtülü kazanç dağıtılan kurum tarafından da (bir sonraki geçici vergi döneminde) düzeltme yapılabilecektir. Ayrıca hesap dönemi kapandıktan sonra transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını yapan kurumun düzeltme talebi, vergi dairesince VUK hükümleri uyarınca değerlendirilip sonuçlandırılacaktır. Bu düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, karşı tarafta da gerekli düzeltme işleminin kendiliğinden yapılması mümkün olacaktır.²¹⁴

²¹² Mesut Koyuncu, "Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme Ne Demek?", **Vergi Dünyası**, Sayı:301, (Eylül 2006), s.53.

²¹³ Ömer Güzelal, "Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına İle İlgili Problemler III", **Vergi Dünyası**, (Eylül 2007), s.100.

²¹⁴ Aysel Duman, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemlerinin Örnek Üzerinden İrdelenmesi", **Vergi Sorunları**, Sayı:234, (Mart 2008), s.53.

Örneğin:²¹⁵ (A) Kurumunun ortağı (B)'ye emsallere uygun fiyatı 120,000 TL olan bir malı 70.000 TL' ye satması halinde yapılacak işlemler aşağıdaki gibidir:

Örtülü Kazancı Dağıtan (A) Kurumu Tam Mükellef Kurum ise;

50.000 TL transfer fiyatlandırması yoluyla (B) Kurumuna aktarıldığından, söz konusu tutar kanunen kabul edilmeyen gider kabul edilmek suretiyle, (A) Kurumunun dönem kazancına eklenerek kurumlar vergisi yönünden tarhiyat yapılacaktır.

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B) nezdinde düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum (A) adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir.

(B) Kurumu ise 120.000 TL tutarındaki malı 70 000 TL'ye satın almıştır. 50.000 TL tutarındaki fark bu kurum için kâr 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 kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurum veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükellef 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 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Brüt Tutar: $\text{Net Tutar} \times 100 / 100 - \text{Tevkifat Oranı}$ formülü ile,

Brüt Tutar: $50.000 \times 100 / 100 - 15 = 58.824$ TL

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

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B): kurumlar vergisinden muaf bir kurum ise; dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kâr

²¹⁵ Yıldırım, Balcı ve Kiraz, a.g.e.,s.91-92.

payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 inci maddesinin ikinci fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B) tam veya dar mükellef gerçek kişi ise; dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin 6/b bendine göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Örtülü Kazancı Dağıtan (A) Kurumu Dar Mükellef Kurum 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.

Öte yandan, yurt dışı işlemlerle ilgili olarak yapılacak ikincil düzeltme işlemlerinin, vergi anlaşmaları çerçevesinde ve söz konusu anlaşmanın imkân verdiği ölçüde yapılabileceği tabiidir.

3.2.1.7 5520 Sayılı Kanunda Yer Alan Düzenlemeye Getirilen Eleştiriler

Transfer fiyatlandırması düzenlemesine getirilen ilk eleştiri, düzenleme ile birlikte bazı yeni tanım ve kavramların yabancı kaynaklardan Türk literatürüne dâhil olmasıdır. Bu tanım ve kavramların tam olarak anlaşıldığının söylenmesi oldukça zordur. Belki de yasal mevzuatın yeniden gözden geçirilerek daha sade, şeffaf ve açık bir dilin kullanılması gerekmektedir.²¹⁶

Transfer fiyatlandırması müessesesi uygulamaya geçmeden önce, Vergi İdaresi tarafından bu konuda teknik bir alt yapı çalışmasının yapılmaması ve bu konuda uzman eleman yetiştirilmemesi ayrı bir eleştiri konusu olmuştur. Yani İdare ve mükellefler transfer fiyatlandırması uygulamasına hazırlıksız yakalanmışlardır.²¹⁷

²¹⁶ Şaban Erdikler, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı (Yapılması Gerekenler)”, **Yaklaşım**, Sayı:183, (Mart 2008), s.38.

²¹⁷ Doruyol, a.g.e.,s.98.

Ayrıca getirilen düzenlemede ilişkili kişi kavramının çok geniş tutulmuş olması, mükelleflerin her alım ve satım işleminde, işlemin gerçekleştirildiği tarafla ilişkili olup olmadığının tespit edilmesini gerekli kılmaktadır.²¹⁸ Bununla birlikte ilişkili kişi sayılacak ülke ve bölgelere ait listelerin henüz yayımlanmamış olması ayrı bir sorun teşkil etmektedir.²¹⁹

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin yayımlanan tebliğe getirilen bir diğer eleştiri ise peşin fiyatlandırma anlaşmalarından yalnızca kurumlar vergisi mükelleflerinin faydalanacak olmasıdır. Bu durum gelir vergisi mükellefleri açısından haksızlığı sebep olmaktadır.²²⁰

Konuya ilişkin getirilen eleştirilerden sonuncusu ise, transfer fiyatlandırmasına ilişkin herhangi bir sınır çizilmeksizin tüm işlemleri kapsıyor olmasıdır. Hem örtülü kazanç dağıtımı hususunun incelemelerde tespit edilmesi, hem de suiistimale açık olduğu aşikârdır.

²¹⁸ Yıldırım, Balcı ve Kiraz, a.g.e.,s.101.

²¹⁹ Elele, a.g.e.,s.87.

²²⁰ Doruyol, a.g.e.,s.98.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4 TRANSFER FİYATLANDIRMASI YÖNTEMLERİNİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ

4.1. KARŞILAŞTIRILABİLİR FİYAT YÖNTEMİNİN UYGULAMA ÖRNEĞİ

Geleneksel yöntemler arasında en sık kullanılan ve en basit olan yöntem olan karşılaştırılabilir fiyat yöntemine ilişkin uygulama örneği²²¹ aşağıda ele alınmıştır.

Türkiye’de yerleşik A A.Ş. konfeksiyon ürünleri üretimi ve satışı işi ile iştigal etmektedir. Şirket, örme kumaştan mamul her türlü giyim eşyası (pantolon, şort, s-shirt, t-shirt vb.) ürünleri üretmektedir. Şirket ürettiği ürünleri Almanya’daki X A.Ş.’ye satmakta, benzer ürünleri, yurt içindeki ilişkili pazarlama şirketi Y A.Ş.’ye ve de ilişkisiz şirketlere satılmaktadır. A A.Ş., penye iplikten mamul s-shirtleri X A.Ş.’ye 60 gün vadeli olarak 10 Euro’ ya (17 TL) satmakta; aynı iplikten ve aynı üretim aşamalarından geçirilmiş s-shirtleri yurt içindeki ilişkili kişiye, peşin 15 TL’ den, ilişkisiz kişilere de aynı ürünü peşin 15 TL’ ye satmaktadır. Bu örnekte yurt içindeki ilişkisiz kişilere satılan s-shirtin satış fiyatı emsal olarak gösterilip, yurt içindeki ilişkili kişiye satılan s-shirtin birim fiyatının emsallere uygun olduğu belgelenmiş olur.

$$\text{Faiz Tutarı} = \frac{\text{Miktar} \times \text{Gün Sayısı} \times \text{Faiz Oran}}{100 \times \text{Bir Yılda Bulunan Gün Sayısı} + (\text{Gün Sayısı} \times \text{Faiz Oranı})}$$

Eğer şirket satışını yaptığı bu ürünü yurt içinde herhangi bir ilişkisiz kişiye satmamış olsaydı bu takdirde yurt içindeki ilişkili kişiye peşin 15 TL’ ye satılan üründe transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için aynı nitelik ve nicelikteki malı üreten rakip firmaların bu ürünü yurt içindeki ilişkisiz firmalara satış fiyatına bakmak gerekecekti. Eğer yurt içindeki rakip firmalar aynı niteliklere sahip s-shirti 16 TL’ ye satıyorlarsa burada transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımından söz edilecektir.

²²¹ Ali Kerimoğlu, “ Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, **Kadir Has Üniversitesi** SBE, 2008), s.63-64.

Benzer ürünün üretilip satılmaması durumunda yurt dışındaki ilişkisiz kişiye yapılan satışlar emsal olarak alınabilecektir. Ancak bu durumda Almanya'daki pazar koşulları ile Türkiye' deki pazar koşulları göz önünde bulundurulmalıdır. Pazar koşullarında bir farklılık bulunmaması durumunda ise 60 günlük vade farkının fiyat üzerindeki etkisi olan,

$[17 \times 60 \times 27 / (36000 + 60 \times 27)] = 0,73$ TL satış fiyatından düşülüp karşılaştırma yapılmalıdır. Bu düzeltme sonucunda belirlenen fiyat,

$(17 - 0,73) = 16,27$ TL olup bu fiyat ile ilişkili kişiye yapılan satış fiyatı olan 15 TL arasındaki 1,27 TL fark transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımına konu teşkil etmektedir.

4.2. MALİYET ARTI YÖNTEMİNİN UYGULAMA ÖRNEĞİ

Geleneksel yöntemlerden ikincisi olan maliyet artı yöntemine ait uygulama örneği²²² aşağıda yer almaktadır.

Türkiye'de tam mükellef olan (A) şirketi, araç koltuğu üretimi yapmaktadır. (A) Şirketi araç koltuğunu Bulgaristan'da bulunan iştiraki (B)'ye satmaktadır. Her bir araç koltuğunun maliyeti ile ilgili veriler aşağıdaki gibidir:

GİDERLER		
Direkt ilk madde ve malzeme giderleri		250.-TL
Direkt işçilik giderleri		100.-TL
Genel üretim giderleri		150.-TL
Değişken	50.-TL	
Sabit	100.-TL	
Pazarlama satış ve dağıtım giderleri		120.-TL
Genel yönetim giderleri		100.-TL
Araştırma ve geliştirme giderleri		90.-TL
MALİYET TEMELİ		810.-TL
Finansman giderleri		40.-TL
Brüt Kâr Oranı		% 15

²²² Köse ve Fettahoğlu, a.g.e.,s.79-81.

(A) şirketi her bir araç koltuğunun maliyetini hesaplariken, pazarlama satış ve dağıtım, genel yönetim ile araştırma geliştirme giderlerini üretim maliyetleri iğersinde izlemektedir. Bu yüzden, her bir araç koltuğunun maliyeti 810.-TL olarak hesaplanmıştır. (A) şirketi söz konusu üretimine ilişkin satışlardan %15 brüt kâr elde etmiştir. (A) şirketinin aynı ürünü ilişkisiz kişilere satışı bulunmamaktadır.

Türkiye'deki tam mükellef (C) ve (D)'nin aralarında ilişki bulunmadığı ve araç koltuğu üretimi yaparak İtalya'daki ilişkisiz alıcılara sattıkları tespit edilmiştir. Ancak (C) ve (D) şirketleri pazarlama satış ve dağıtım, genel yönetim ile araştırma ve geliştirme giderlerini faaliyet giderleri arasında izlemekte ve söz konusu üretime ilişkin satışlardan %20 brüt kâr elde etmektedir.

Bu durumda, maliyet artı yöntemi uygulanabilecektir. Bu yöntemin uygulanabilmesi için aşağıdaki işlemler yapılmalıdır.

A şirketinde maliyet temeli içerisinde pazarlama satış ve dağıtım, genel yönetim ile araştırma ve geliştirme giderleri yer almakta iken, (C) ve (D) şirketlerinin maliyet temelinde pazarlama satış ve dağıtım, genel yönetim ile araştırma ve geliştirme giderleri bulunmamaktadır. Bu yüzden ilişkili kişilerle ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin karşılaştırılmasında maliyetlerin bileşenlerinin farklı olması nedeniyle hesaplamadan kaynaklanan farklılıklar düzeltilmelidir. Farklılıklar düzeltildikten sonra emsal fiyatın buna göre bulunması gerekmektedir. Bu durumda, (A) şirketi öncelikle maliyet temelini aşağıdaki şekilde düzeltmelidir.

GİDERLER		
Direkt ilk madde ve malzeme giderleri		250.-TL
Direkt işçilik giderleri		100.-TL
Genel retim giderleri		150.-TL
Değişken	50.-TL	
Sabit	100.-TL	
MALİYET TEMELİ		
Pazarlama satış ve dağıtım giderleri		120.-TL
Genel yönetim giderleri		100.-TL
Araştırma ve geliştirme giderleri		90.-TL
Finansman giderleri		40.-TL

Yukarıdaki hesaplamadan sonra, (A) şirketinin maliyet temeli 500.-TL olarak hesaplanmış ve daha önce maliyet temeli içerisinde yer alan pazarlama satış ve dağıtım, genel yönetim ile araştırma ve geliştirme giderleri de faaliyet giderleri olarak ayrılmıştır.

Maliyet artı yönteminde eğer koşullar uygunsa, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı genel brüt kâr oranı ideal oran olacaktır. Fakat örneğimizde iç emsal olmadığı için, % 15 brüt kâr oranı yerine dış emsali kullanmak suretiyle % 20 brüt kâr oranı esas alınacaktır. Bu hesaplamada aşağıdaki gibi olmalıdır:

Maliyet Temeli	500.-TL
Brüt Kâr Oranı	% 20
TRANSFER FİYATI	600.-TL

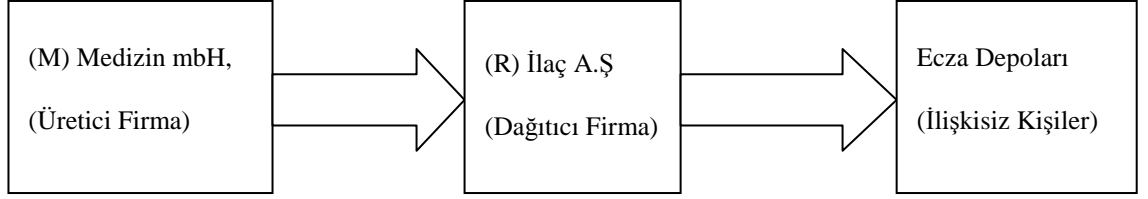
Daha önce hesaplanan maliyet temeli üzerine % 20 brüt kâr oranı ilave edilmek suretiyle iştirak (B)'ye satılan her bir araç koltuğu için transfer fiyatı 600.-TL olarak belirlenmiş olacaktır. 600 TL den farklı olarak satılan her bir koltuk için transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapıldığından söz edilebilecektir

Sonuç olarak bu örnekte, maliyet temelindeki mevcut farklılığın düzeltilmesi yapılarak maliyet artı yöntemi uygulanmış, emsal bedel tespit edilmiştir. Emsale uygun bedel tespitinde iç emsal olmadığı için dış emsal bulunmuş ve hesaplamada kullanılmıştır.

4.3. YENİDEN SATIŞ FİYATI YÖNTEMİNİN UYGULAMA ÖRNEĞİ

Emsal bedele ulaşmak için kullanılan yöntemlerden yeniden satış fiyatı yöntemine ilişkin uygulama örneği aşağıdadır.²²³

²²³ Biçer, a.g.e.,s.285-288.



Almanya’da mukim (M) Medizin mbH. Şirketi insan sağlığının korunması, gelişmesi ve yeniden sağlanması amacıyla ilaç üretimi yapmaktadır. Türkiye’de yerleşik (R) İlaç şirketi ise (M) Medizin mbH. Şirketi’nin dağıtıcı firması olup, yüzde yüz yabancı sermayeli bir şirkettir. (R) İlaç A.Ş., aynı zamanda dış ticaret rejimleri çerçevesinde ticaret faaliyetleriyle her nevi mümessillik ve acentelik yapmaktadır. (R) İlaç A.Ş., Türkiye ilaç piyasasında ağrı kesici, kardiyovasküler, romatizmal hastalıklar, kadın ve erkek sağlığı alanında kullanılan ilaçların satış ve pazarlamasıyla ilgilenmektedir. Şirketin Türkiye’de herhangi bir ilaç üretimi olmayıp, tüm ilaçları ana şirketinden ithal etmektedir. İthal edilen ilaçlar ise ilişkisiz kişiler olan ecza depolarına yeniden satılmaktadır. İthal edilen ürünler, tedavi alanları ve ecza deposu satış fiyatları aşağıdaki gibidir:

Ürün Adı	Tedavi Alanı	Ecza Deposu Satış Fiyatı (TL)
Acolat	Ağrı kesici	17
Rasimin	Kardiyovasküler	45
Cixlon	Romatizmal hastalıklar	38
Lexin	Kadın sağlığı	24
Tineklan	Erkek Sağlığı	56

Bu örnekte, (R) İlaç A.Ş., test edilen taraf olarak seçilmiştir. Çünkü işlemin daha az karmaşık olan tarafını oluşturmaktadır. Yasal düzenlemeler değerlendirildiğinde (R) İlaç A.Ş.’ nin ilişkili kişisiyle gerçekleştirdiği işlemler için en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin yeniden satış fiyatı yöntemi olduğuna karar verilmiştir. (R) İlaç A.Ş., Almanya’daki ilişkili kişisinden yapmış olduğu ilaç ithalinin transfer fiyatını tespit etmek için yaptığı araştırmada iç emsal bulamamıştır. Diğer yandan, ilaç şirketlerinin kontrol altındaki veya kontrol dışı işlemlerinin transfer fiyatlarını gösteren kamuya açık bir bilgi olmadığı için ilişkili kişi

işlemlerinde karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılmamıştır. Maliyet artı yöntemi ise, (R) İlaç A.Ş.'nin ilaç sektöründe üretici/fason üretici olmaması ve ilişkili kişiye belirli bir hizmet vermemesi nedeniyle işlem açısından uygun bir yöntem değildir.

(R) İlaç A.Ş., ithal ettiği ilaçların yeniden satışını yapan taraf olması, ürünün değerine rutin olmayan faaliyetler veya gayri maddi varlıklar ile katkıda bulunmadığından dolayı ürünün değerinde önemli ölçüde artış görülmemektedir. Bu durumda, işlem için en uygun transfer fiyatlandırması yöntemi yeniden satış fiyatı yöntemidir. Yöntem, ilişkili bir şirketten satın alınan ürünün, bağımsız bir işletmeye yeniden satılması durumunda uygulanan fiyatla işlemeye başlar. Kontrol altındaki işlemlerde satıcının uyguladığı yeniden satış fiyat marjı, aynı satıcının karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler kapsamında satın aldığı ve sattığı kalemlerden elde ettiği yeniden satış fiyat marjı referans alınarak belirlenebilir. Bu yöntem satış ve pazarlama görevini ifa eden şirketin giderlerini karşılayıp makul kâr elde etmesini sağlamaktadır. Böylece, yeniden satış fiyatı yönteminin işleme uygulanması doğru bir uygulama olacaktır. Yeniden satış fiyatı yönteminde transfer fiyatı ise aşağıdaki formülle hesaplanmaktadır.

$$\text{Transfer Fiyatı} = \text{Yeniden Satış Fiyatı} - \text{Emsal (uygun) brüt kârlılığı}$$

İthal ilaçların ecza depolarına satış fiyatları şirket tarafından (ki satış fiyatları Sağlık Bakanlığı tarafından tespit edilmektedir) bilindiğine göre, yapılması gereken emsal bir brüt kâr oranının tespit edilmesidir. Türkiye piyasasında ilaç üretimi yapan ya da ithal edilen ilaçların satış ve pazarlamasını yapan çok sayıda yerli ve yabancı firma bulunmasına karşılık söz konusu şirketlerin brüt kârlılık oranlarını bulmak neredeyse imkânsızdır. Birçok ilaç firmasının global ölçekli faaliyet gösterdiği düşünüldüğünde yurtdışında yerleşik ilaç firmalarının brüt kârlılık oranlarını emsal bir brüt kârlılık oranı olarak kabul etmek yanlış bir uygulama olmayacaktır. Veri tabanında yapılan emsal arama sürecinde üstlenilen işlevler, şirket büyüklükleri, faaliyet alanı, coğrafi bölge kriterleri gibi emsal arama kriterleri kullanılarak yapılan araştırmada 95 adet emsal şirket tespit edilmiştir.

İncelenen Firma Sayısı	Alt Ondalık	Alt Çeyrek	Medyan	Üst Çeyrek	Üst Ondalık
95	% 1,5	% 2,5	% 5.0	% 8,3	% 11.0

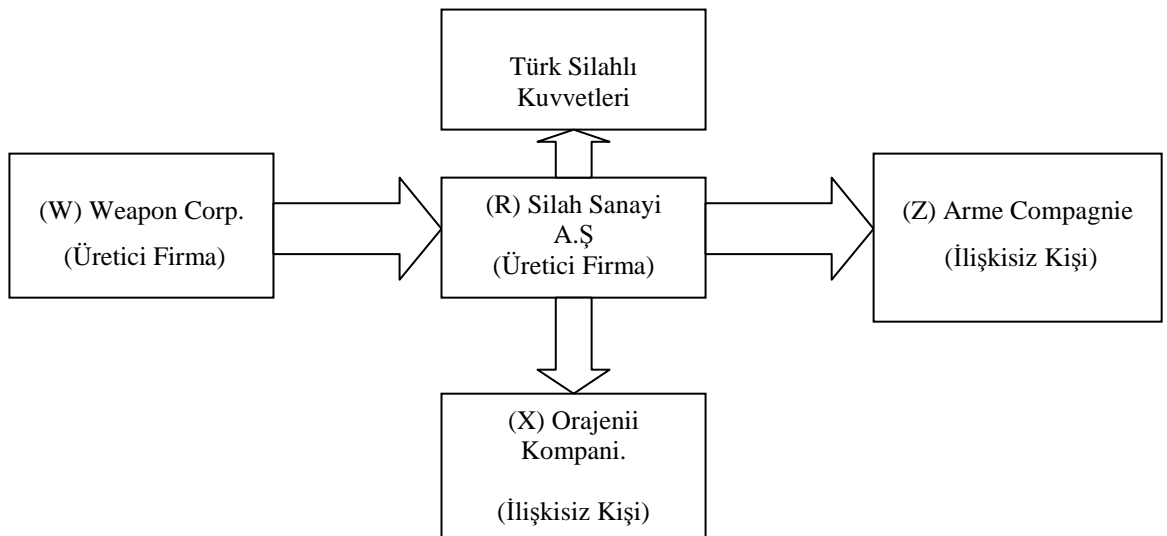
Transfer fiyatının hesaplanması esnasında incelenen firmaların kârlılık oranları açısından medyan²²⁴ değeri kullanılmıştır. Medyan değerinin kullanılmasının gerekçesi ise üstlenilen işlevler, riskler ve kullanılan varlıklardan kaynaklanabilecek sapmaları en aza indirmektir. Buna göre, ithal edilen transfer fiyatları emsal brüt kârlılık oranları (medyan) kullanılarak aşağıdaki gibi hesaplanacaktır. Bu hesaplamada üçüncü kişilere yapılan satış fiyatından % 5 brüt satış kârı düşülerek transfer fiyatları hesaplanmıştır.

Ürün Adı	Ecza Deposu Satış Fiyatı (TL)	Transfer Fiyatı (TL)
Acolat	17	16,15 (17-0,85)
Rasimin	45	42,75 (45-2,25)
Cixlon	38	36,10 (38-1,90)
Lexin	24	22,80 (24-1,2)
Tineklan	56	53,2 (56-2,80)

Dolayısı ile söz konusu firma ilişkili kişilerle gerçekleştirdiği işlemlerde bu fiyatları kullanmalıdır. Bu fiyatların altında veya yukarısında gerçekleştirdiği işlemler için transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı söz konusu olabilecektir.

4.4. KÂR BÖLÜŞÜM YÖNTEMİNİN UYGULAMA ÖRNEĞİ

Kâr bölüşüm yöntemine ilişkin uygulama örneği²²⁵ aşağıda yer almaktadır.



²²⁴ Medyan: Ortanca değeri., <http://www.bibilgi.com/ansiklopedi/Medyan>, Erişim Tarihi:20.05.2010

²²⁵ Biçer a.g.e.,s.289-294.

İtalyan şirketi (W) Weapon Corp. Ve (R) Silah Sanayi A.Ş ortaklaşa yürüttükleri proje çerçevesinde taarruz tipi helikopter üretimi yapmaktadır. (R) Silah Sanayi A.Ş'nin % 51 çoğunluk hissesi (W) Weapon Corp.'a aittir. Ar-ge'ye dayalı helikopter üretimine her iki firmada geliştirdikleri teknoloji ile katkıda bulunmaktadır. Üretim süreci İtalya'da başlamakta ve belirli parçalar, yazılım ve donanımın bir kısmı tamamlanarak Türkiye'ye gönderilmektedir. (R) Silah Sanayi A.Ş ise gelen parçaları Türkiye'deki fabrikasında birleştirmekte ve kendi geliştirdiği yazılım ve donanımı İtalya'dan gönderilen yazılım ve donanımla birleştirerek nihai ürüne dönüştürmektedir. (R) Silah Sanayi A.Ş taarruz tipi helikopterleri Türk Silahlı Kuvvetlerine ve Bulgaristan ile Mısır'daki ilişkisiz kişilere satmaktadır.

(W) Weapon Corp. Ve (R) Silah Sanayi A.Ş tarafından üretilen taarruz tipi helikopterlerin son derece özgün ve ileri düzeyde bir yapıya sahip olması nedeniyle, yapılan emsal araştırması sonucunda piyasada karşılaştırılabilir benzer nitelikte bir ürün bulunamamıştır. Bu nedenle, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanması mümkün değildir. Maliyet artı yönteminin uygulanabilmesi içinde yeterli veri ve bilgi bulunmamaktadır. Ürünün ilişkili kişiler arasında nitelik değiştirerek alım ya da satıma konu edilmesi nedeniyle yeniden satış fiyatı yönteminin uygulanması mümkün değildir. Ayrıca, işlemde ciddi derecede gayrimaddi varlığın kullanılması işleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanmasını mümkün kılmamaktadır. Bu durumda, işlemin niteliği de dikkate alındığında uygulanabilecek en iyi yöntemin kâr bölüşüm yöntemi olduğu aşikârdır.

Bu yönteme göre her bir grup içi katılımcının işleme veya işletme faaliyeti sonucu elde edilen faaliyet gelirine yaptığı nispi katkıların karşılaştırılması ve bu katkıların nispi değerine dayalı olarak getirilerin tahsis edilmesi suretiyle emsallere uygun sonuç belirlenir. Bu gibi katılara tahsis edilen nispi değer, grup içi bir kurum tarafından maddi olmayan varlığın firma içi fiyat belirlenmesini içeren faaliyetlerle ilgili olarak icra edilen faaliyetleri, üstlenilen riskleri ve kullanılan kaynakları içerir. Kâr veya zararın piyasa koşullarına uygun dağılımı ise kâr veya zararın bölüşümü gerçekleştirilerek belirlenecektir.

Yöntemin uygulanmasında faaliyet kârı veya zararının piyasa koşullarına uygun dağılımını belirlemek için iki adımdan oluşan bir yaklaşım kullanılmıştır.

Öncelikle grup içinde yer alan taraflara, ilgili işletme faaliyetine rutin katkılarının karşılığı olarak (piyasa getirisini sağlamak için) gelir dağılımları yapılmıştır. Kâr bölüşüm yöntemi uygulaması ayrıca rutin olmayan ve gayrimaddi varlığa isnat olunan kârların, rutin olmayan gayrimaddi varlıkların ilgili değerine dayalı olarak grup içi tarafların her birine tahsis edilmesini gerektirir. İlk aşamada helikopter üretimine katılan tarafların toplam hâsılatı tespit edilecektir. (W) Weapon Corp. Ve (R) Silah Sanayi A.Ş.'nin hesapları aşağıdaki gibidir.

Toplam Kârın Hesaplanması (€)		
	(W) Weapon Corp.	(R) Silah Sanayi A.Ş
Satışlar	1000	1200
Satılan Malın Maliyeti	500	1000
Brüt Kâr	500	200
Ar-ge Giderleri	(100)	(75)
Genel Yönetim Giderleri	(50)	(25)
Faaliyet Giderleri	150	100
Kâr	350	100

(W) Weapon Corp. ve (R) Silah Sanayi A.Ş.'nin helikopter satışlarından elde ettikleri toplam kâr 450 Euro'dur. Bu noktadan sonra gayrimaddi varlığın satış fiyatına katkısı dışarıda tutularak rutin faaliyetlerden kaynaklanan kârın dağıtılması sağlanacaktır. (W) Weapon Corp. üretici firma olması nedeniyle rutin kârın dağıtımında geleneksel işlem yöntemlerinden maliyet artı yönteminin kullanılması uygun olacaktır. Maliyet artı yönteminin uygulanmasında helikopter parçaları (gayrimaddi varlık hariç) için katlanılan maliyete emsal bir brüt kârlılık eklenerek hesaplama yapılacaktır. Veritabanından yapılan emsal arama sonucunda gayrimaddi varlık kullanmadan satış yapan benzeri silah üreticilerine ait brüt kârlılık oranları aşağıdaki gibidir.

Karşılaştırılabilir Şirketler	2006	2007	2008	Üç Yıllık Kârlılık Oranları
HJK	% 23,8	% 24,1	% 28,9	% 25,6
YUI	% 15,1	% 16,5	% 17,0	% 16,2
GRK	% 29,3	% 31,2	% 34,8	% 31,77
OPE	% 37,6	% 38,2	% 40,5	% 38,77
LSD	% 35,4	% 37,2	% 31,8	% 34,8

Avrupa bölgesinde askeri malzeme ve silah üreterek bunları satan şirketlerin brüt kârlılık oranlarının belirlenmesi yeterli olmayacaktır. Karşılaştırılabilirliğin güçlendirilmesi için son 3 yıla ait brüt kârlılık oranlarına ilişkin emsal fiyat aralığını hesaplayarak, ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen işlemlerde elde edilen emsal kârlılık oranı maliyete ilave edilmelidir.

Karşılaştırılabilir Şirketlerin Kâr Marjları				
	2006	2007	2008	Üç yıllık Ortalama
En Düşük	% 15,10	% 16,50	% 17,00	% 16,20
Alt Çeyrek	% 23,80	% 24,10	% 28,90	% 25,60
Ortanca	% 29,30	% 31,20	% 31,80	% 30,77
Üst Çeyrek	% 35,40	% 37,20	% 34,80	% 35,80
En Yüksek	% 37,60	% 38,20	% 40,50	% 38,77

Bulunan sonuçlara göre (W) Weapon Corp.'un rutin kârı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

(W) Weapon Corp.'un Rutin Kârı	
Satılan Malın Maliyeti	500
Karşılaştırılabilir Firmalar Esas Alınarak Hesaplanan Brüt Kâr (500 x % 30,77)	153,85
Karşılaştırılabilir Firma Esas Alınarak Hesaplanan Transfer Fiyatı (Gayirmaddi varlıklar hariç)	653,85

(R) Silah Sanayi A.Ş. taarruz tipi helikopterleri Türk Silahlı Kuvvetlerine ve Bulgaristan ile Mısır'daki ilişkisiz firmalara satmaktadır. Rutin işlevler nedeniyle elde edilen kazanç ürünün ilişkili kişilere yeniden satılması nedeniyle yeniden satış fiyatlarından emsal brüt kârlılık oranının düşülmesi ile hesaplanacaktır.

Veritabanında emsal arama sürecinde üstlenilen işlevler, şirket büyüklükleri, faaliyet alanı, coğrafi bölge kriterleri gibi emsal arama kriterleri kullanılarak yapılan araştırmada emsal şirketlere ait aşağıdaki brüt kârlılık oranları tespit edilmiştir.

İncelenen Firma Sayısı	Alt Ondalık	Alt Çeyrek	Medyan	Üst Çeyrek	Üst Ondalık
25	% 10,50	% 15,50	% 22,50	% 34,30	% 42,00

Emsal şirketlerin kârlılık oranları kullanılarak (medyan) (R) Silah Sanayi A.Ş.'nin rutin kârı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

(R) Silah Sanayi A.Ş'nin Rutin Kârı	
Üçüncü Kişilere Yeniden Satış Fiyatı	1.250
Karşılaştırılabilir Firmaların Yeniden Satış Kâr Marjı	%22,50
Brüt Kâr (Yeniden Satışta Kâr Marjı) $1.250 \times \% 22,50$	281,25

Karşılaştırılabilir firmalar (gayrimaddi varlıklar hariç) esas alınarak olağan faaliyetlerden elde edilen kazançlar aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Olağan Kârın Hesaplanması		
	(W) Weapon Corp.	(R) Silah Sanayi A.Ş
Satışlar	653,85	
Satılan Malın Maliyeti (-)	500,00	
Brüt Kâr	153,85	281,25
Faaliyet Giderleri (-)	150,00	100,00
Kâr	3,85	181,25

İkinci aşamada bakiye kârın bölüştürülmesi gerçekleştirilecektir. Bakiye kâr ise grubun toplam kârından olağan (rutin) kârın düşülmesi ile elde edilecektir.

Grubun bakiye kârı $450 - 185,1 = 264,9$ Euro'dur

Bakiye kâr ise iki firmanın üstlendikleri işlevler öngördükleri riskler ve kullandıkları varlıklar göz önünde bulundurularak taraflar arasında dağıtılacaktır. Her iki firma açısından araştırma ve geliştirme giderlerinin helikopterlerin üretim ve

satışında önemli bir role sahip olduğu görülmüştür. Araştırma ve geliştirme giderlerinin itibariyle dağılımı ise aşağıdaki şekildedir.

Ar-ge Giderlerinin Dağılımı		
(W) Weapon Corp.	100	% 57,1
(R) Silah Sanayi A.Ş.	75	% 42,9
Toplam	175	% 100

Bakiye kârın bölüşümü bu harcama oranlarında yararlanılarak aşağıdaki gibi yapılacaktır.

Bakiye Kârın Bölüşümü	
(W) Weapon Corp.'un bakiye kârdan alacağı pay (% 57,1 x 264,9)	151,26
(R) Silah Sanayi A.Ş.'nin bakiye kârdan alacağı pay (42,9 x 264,9)	113,64
Toplam	264,90

Bu durumda düzeltilmiş faaliyet kârları aşağıdaki gibi olacaktır.

Düzeltilmiş Faaliyet Kârları	
(W) Weapon Corp. (3,85 + 151,26)	155,11
(R) Silah Sanayi A.Ş. (181,25 + 113,64)	294,89
Toplam	450,00

4.5. İŞLEME DAYALI NET KÂR MARJİ YÖNTEMİNİN UYGULAMA ÖRNEĞİ

İşleme dayalı net kâr marjına ilişkin uygulama örneği²²⁶ aşağıda yer almaktadır.

Türkiye’de tam mükellef (A) şirketi, dizüstü bilgisayar üretimi yapmaktadır. Bu işleme ilişkin açıklamalar aşağıdaki gibidir.

(A) şirketi ürettiği bilgisayarın tamamını Rusya’daki ilişkili (B) şirketine satmaktadır. (A) şirketi ilgili yılda 2000 adet dizüstü bilgisayarı (B) şirketine

²²⁶ Köse ve Fettahoğlu, a.g.e.,s.92-95.

satmıştır. Dizüstü bilgisayarın birim satış fiyatı 1.980.-TL dir. Örnek ile ilgili yıllık toplam veriler aşağıdaki gibidir:

Satışlar	3.960.000.-TL
Satılan Malın Maliyeti (-)	3.200.000.-TL
Faaliyet Giderleri (-)	500.000.-TL
Faaliyet Kârı	260.000.-TL

(B) şirketi (A) şirketinden aldığı dizüstü bilgisayarı kendi markası ile satmakta ve yalnızca bu satışla ilgili faaliyette bulunmaktadır.

Yapılan işlev analizi sonucu, karşılaştırılabilir şirket olarak belirlenen Türkiye’deki tam mükellef (C) şirketinin dizüstü bilgisayar üretimi ile uğraştığı ve ürettiği ürünleri yurtdışındaki ilişkisiz kişilere sattığı tespit edilmiştir.

(C) şirketi, ilişkisiz kişilere yaptığı satışlarda söz konusu ürün için pazarlama ve reklâm giderlerini kendisi üstlenmektedir. (A) şirketi ise yaptığı satışlarda böyle bir hizmet vermemektedir.

Karşılaştırılabilir şirket olarak belirlenen Türkiye’deki tam mükellef (C) şirketinin yaptığı satışlar üzerinden % 16 net kâr elde ettiği tespit edilmiştir.

Pazarlama ve reklâm harcamalarından kaynaklanan işlevsel farklılıklar için gerekli düzeltmelerin yapılamadığı varsayılacaktır.

Yukarıda verilen bilgiler ışığında (A) şirketi ile ilişkili (B) şirketi arasındaki emsallere uygun fiyatın belirlenebilmesi için “ işleme dayalı net kâr marjı yöntemi” kullanılacaktır.

Yöntem gereği öncelikle yapılması gereken, (A) şirketinin toplam maliyetlerine eklenecek olan net kâr marjı bulunmasıdır. Karşılaştırılabilir şirket olarak belirlenen Türkiye’deki tam mükellef (C) şirketinin yaptığı satışlar üzerinden % 16 oranında net kâr elde ettiği tespit edildiği için toplam maliyetlere bu oran uygulanır. İlave edilecek tutar birim başına aşağıdaki gibi bulunur:

	Birim Olarak
Satılan Malın Maliyeti (-)	1.600.-TL
Faaliyet Giderleri (-)	250.-TL
Toplam Maliyetler	1850.-TL
Net Kâr Marjı İlavesi (1.850 x % 16)	296.-TL

Net kâr marjı ilavesi bulunduktan sonra, bulunan tutar toplam maliyete eklenir ve böylece (A) ve (B) şirketleri arasındaki emsal fiyat bulunmuş olur. Emsallere uygun fiyat birim başına aşağıdaki gibi hesaplanır:

	Birim Olarak
Toplam Maliyetler	1850.-TL
Net Kâr Marjı İlavesi (1.850 x % 16)	296.-TL
Emsallere Uygun Fiyat	2.146.-TL

Yukarıda yapılan hesaplamayı, ilgili yıla ait olarak toplam tutarlar üzerinde aşağıdaki gibi gösterebiliriz:

Satışlar	4.328.000.-TL
Satılan Malın Maliyeti (-)	3.200.000.-TL
Faaliyet Giderleri (-)	500.000.-TL
Faaliyet Kârı	628.000.-TL

Sonuç olarak, işleme dayalı net kâr marjı kullanılmadan önce hesaplanmış tutarlar (ilk durum) ile yöntem sonrasında hesaplanmış toplam tutarları aşağıdaki gibi karşılaştırabiliriz:

	İlk Durum	Yöntem Sonrası Durum
Satışlar	3.960.000.-TL	4.328.000.-TL
Satılan Malın Maliyeti (-)	3.200.000.-TL	3.200.000.-TL
Faaliyet Giderleri (-)	500.000.-TL	500.000.-TL
Faaliyet Kârı	260.000.-TL	628.000.-TL

Yukarıdaki rakamlar incelendiğinde, (A) şirketinin emsallere uygun fiyatı hesaplamadan önce dizüstü bilgisayarın satış fiyatını 1.980.-TL olarak belirlediği ve bu yüzden yıllık satış rakamını 3.960.000.-TL olarak hesapladığı görülmektedir. Emsallere uygun fiyat hesaplandıktan sonra ise, dizüstü bilgisayarın satış fiyatı 2.146.-TL olarak belirlenmiş ve bu yüzden yıllık satış rakamı 4.328.000.-TL olarak tespit edilmiştir.

Örnek incelendiğinde aşağıdaki tespitleri yapılabilmektedir:

İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi gereği, öncelikle şirketin karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde uyguladığı net faaliyet kâr marjına yani iç emsale bakılmış, iç emsal olmadığı için ilişkisiz bir kurum olan (C) şirketinin karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde uyguladığı net faaliyet kâr marjı temel alınmıştır. Bu oran doğrultusunda, emsallere uygun fiyat tespit edilmiştir. Daha sonra, ilgili yıla ait toplam tutarlar üzerinden faaliyet kârı hesaplanmış ve ilk durumla karşılaştırılmıştır. Sonuç olarak; örneğimizde, emsallere uygun fiyat yöntem gereğince hesaplanmış ve ilgili yıla ait veriler karşılaştırılmıştır.

4.6.TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN GERÇEKLEŞTİRİLECEK OLAN İŞLEMLERİN MUHASEBE KAYITLARI

Bu bölümde fiyatlandırması yoluyla kazanç aktarımının gerçekleştirildiğinin tespit edilmesi halinde, muhasebe kayıtlarında yapılacak düzeltme işlemleri örnekler yardımıyla açıklanacaktır.

4.6.1 Dönem İçi Kayıtları

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı nedeniyle dönem içinde tespit edilen olayların ortaya çıkması halinde ya faturalaşma yoluyla ya da hesaben düzeltmede bulunmak mümkündür. Burada konu muhasebe açısından irdelendiğinden faturalaşma yoluyla düzeltme konusuna değinilmemiştir. Ancak faturalaşma yoluyla düzeltme işlemlerini kısaca açıklamak gerekirse ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen ve transfer fiyatlandırması kapsamında yer alan işlemler nedeniyle emsallere uygunluk ilkesine aykırı bir durum tespit edildiğinde, diğer bir

ifadeyle mal ya da hizmet alım veya satımında geçerli olan fiyat ya da bedel alım ya da satım yönünde emsallere aykırılık taşıyorsa, yüksek ya da düşük ücret ya da bedelle mal veya hizmet alan ya da satan tarafın karşı tarafın nezdinde düzenleyeceği yeni bir fatura ile aradaki farkı düzeltmesi gerekir. Böylece, emsallere uygunluk ilkesinin gereği yerine getirildiği için söz konusu işlem için emsal fiyat ya da bedel üzerinden işlem yapılmış olduğu kabul edilecektir. Diğer taraftan, aynı dönem içinde belirlenen olaylar genel olarak ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin emsallere uygun olmadığının tespiti durumunda ortaya çıkacaktır.²²⁷

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin dönem içinde gerçekleştirilecek olan muhasebe kayıtları aşağıdaki örnek ile açıklanmıştır.²²⁸

Makine ithalat ve pazarlaması yapan (K) Ticaret, Turizm ve İthalat Ltd. Şti., 02.03.2007 tarihinde ana grup firması olan (P) Satış ve Taşımacılık Ltd. Şti.'ne maliyeti 80.000.-TL olan makinelerden 2 adetini KDV dahil 118.000.-TL bedel ile yarısı peşin, yarısı senet karşılığında satmıştır. (K) Ticaret, Turizm ve İthalat Ltd. Şti., bu ilk işlem için aşağıdaki muhasebe kaydını yapmıştır.

100 Kasa		68.000	
121 Alacak Senetleri		50.000	
	600 Yurtiçi Satış		100.000
	391 Hesaplanan KDV		18.000

621 STMM		80.000	
	153 Ticari Mallar		80.000

(P) Satış ve Taşımacılık Ltd. Şti.nin muhasebe kayıtları ise aşağıdaki gibidir:

253 Mak. Tesis ve Cih.		100.000	
191 İndirilecek KDV		18.000	
	100 Kasa		68.000
	321 Borç Senetleri		50.000

²²⁷ Biçer, a.g.e., s.353.

²²⁸ Biçer, a.g.e., s.353-354.

Ancak dönem kapanmadan önce 25.03.2007 tarihinde yapılan transfer fiyatlandırması analizinde uygulanan transfer fiyatının emsallere uygun olmadığı görülmüştür. Bunun gerekçesi ise ilişkisiz kişilere yapılan makine satımlarında farklı bir fiyatın uygulandığı ve şirket içi emsallere göre, iki adet makinenin satış fiyatının 110.000.-TL hesaplanması gerektiğidir. Böyle bir durumda (K) Ticaret Turizm ve İthalat Ltd. Şti. tarafından yapılması gereken düzeltme kaydı maliyet bedelinde bir değişiklik olmadığı için aşağıdaki gibi olacaktır:

120 Alıcılar		11.800	
	600 Yurtiçi Satışlar		10.000
	391 Hesaplanan KDV		1.800

(P) Satış ve Taşımacılık Ltd. Şti' nin kayıtları ise şu şekilde düzeltilebilir.

253 Mak. Tesis ve Cih.		10.000	
191 İndirilecek KDV		1.800	
	320 Satıcılar		11.800

4.6.2 Dönem Sonu Kayıtları

Genel faaliyet dönemi, takvim yılının başlangıcı olan 1 Ocak'ta başlar 31 Aralık'ta sona erer. Ancak, bu bir yıllık faaliyet dönemi de kendi içinde farklı dönemlere ayrılmıştır. Buna mevzuatta geçici vergi dönemleri adı verilmekte ve uygulama gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin cari vergilendirme dönemlerinin gelir ve kurumlar vergisine mahsuben üçer aylık kazançları üzerinden hesaplanıp, ödenen peşin vergiyi ifade etmektedir. Basit usulde vergilendirilenler hariç ticari kazanç sahipleri (işletme hesabı ve bilanço esasındakiler), serbest meslek erbabı ve kurumlar vergisi mükellefleri geçici vergi ödemek zorundadırlar. Her bir geçici vergi dönemi sonunda da bir takım muhasebe işlemleri gerçekleştirilmekte, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin kazançlarının tespiti sağlanarak geçici vergi ödenmektedir.

Transfer fiyatlandırması açısından geçici vergi dönemleri önem arz etmektedir. Bunun nedeni, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım şartlarının gerçekleşmesi halinde, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafında gerekli

düzeltilme işlemlerinin işlemin yapıldığı geçici vergi dönemi sonunda hesaben yapılabilmesi mümkündür. Örtülü kazanç dağıtılan tarafından da aynı dönemde düzeltme yapılabilecektir. Düzeltmenin geçici vergi döneminden sonra yapılması halinde, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından verilen düzeltme beyannamesi ile tahakkuk eden vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, örtülü kazanç dağıtılan tarafından da (bir sonraki geçici vergi döneminde) düzeltme yapılabilecektir. Söz konusu düzeltme dönem sonunda ya da takip eden geçici vergi döneminin sonunda yapılmış ise ilgili işlemlerin muhasebe kayıtlarının da uygun hesaplar kullanılarak gerçekleştirilmesi ihtiyacı doğar.²²⁹

Yukarıda verilen örneğe göre, söz konusu durumun 30.06.2007 de yapılan transfer fiyatlandırması analizinde tespit edilmesi durumunda gerçekleştirilecek olan muhasebe kayıtları ise,

(K) Ticaret Turizm ve İthalat Ltd. Şti. tarafından yapılacak muhasebe kayıtları

120 Alıcılar		11.800	
	600 Yurtiçi Satış		10.000
	391 Hesaplanan KDV		1.800
131 Ortaklardan Alacaklar		10.000	
	120 Alıcılar		10.000
600 Yurtiçi Satış		10.000	
	690 Dönem Kâr veya Zararı		10.000
690 Dönem Kâr veya Zararı		10.000	
	691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılık		2.000
	692 Dönem Net Kâr veya Zararı		8.000
692 Dönem Net Kâr veya Zararı		8.000	
	590 Dönem Net Kârı		8.000

²²⁹ Biçer, a.g.e., s.358

(K) Ticaret Turizm ve İthalat Ltd. Şti. tarafından verginin ödenmesi durumunda ise aşağıdaki kayıtlar yapılacaktır.

691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yüküm. Karş.		2.000	
	370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılık		2.000

(P) Satış ve Taşımacılık Ltd. Şti'nin aynı geçici vergi döneminin sonunda yapacağı kayıtlar

253 Mak. Tesis ve Cihazlar		10.000	
191 İndirilecek KDV		1.800	
	320 Satıcılar		11.800

Dönem sonu itibariyle örtülü kazanç yoluyla kâr payı dağıtıldığı varsayıldığı için (P) Satış ve Taşımacılık Ltd. Şti. ayrıca aşağıdaki kaydı yapacaktır. Doğal olarak daha sonra da bu kayıtları ayrıca gelir hesaplarına yansıtacaktır. Ancak unutulmamalıdır ki bu kayıtların (düzeltme) yapılabilmesi için vergi (K) Ticaret Turizm ve İthalat Ltd. Şti. bakımından düzeltilen hesaplar sonucu bulunan vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir.

331 Ortaklara Borçlar		10.000	
	641 Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri		10.000

641 Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri		10.000	
	690 Dönem Kâr veya Zararı		10.000

690 Dönem Kâr veya Zararı		10.000	
	692 Dönem Net Kârı veya Zararı		10.000

692 Dönem Net Kârı veya Zararı		10.000	
	590 Dönem Net Kârı		10.000

4.6.3 Cari Yılı Takip Eden Dönemlerde Gerçekleştirilecek İşlemler

Hesap dönemi kapandıktan sonra Hazine zararının tespit edildiği durumlarda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını yapan kurumun düzeltme yapması mümkündür. Ancak, bu düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir. Örtülü kazanç dağıtılan kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır. Düzeltme talebi, vergi dairesince VUK hükümleri uyarınca değerlendirilip sonuçlandırılacaktır.

Bu düzeltme işlemi sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, karşı tarafta da gerekli düzeltme işleminin kendiliğinden yapılması mümkün olacaktır. Verginin kesinleşmesi; dava açma süresi içinde dava açılmaması, yargı mercilerince nihai kararın verilmiş olması veya uzlaşmanın vaki olması gibi haller nedeniyle verginin kesinleşmesi ve itiraz edilemeyecek duruma gelmesidir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan kurumun, zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş olması halinde, düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla karşı tarafta da süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.²³⁰

Yukarıda verilen örneğe göre, söz konusu durumun 2009 yılı içinde yapılan transfer fiyatlandırması analizinde tespit edilmesi durumunda, gerçekleştirilecek olan muhasebe kayıtları ise,

(K) Ticaret Turizm ve İthalat Ltd. Şti. tarafından yapılacak muhasebe kayıtları

131 Ortaklardan Alacaklar		10.000	
	671 Önceki Dönem Gelir ve Kârlar Hesabı		10.000
671 Önceki Dönem Gelir ve Kârlar Hesabı		10.000	
	690 Dönem Kâr veya Zararı		10.000

²³⁰ Biçer, a.g.e.,s.365-366.

690 Dönem Kâr veya Zararı		10.000	
	692 Dönem Net Kâr veya Zararı		10.000

691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yüküm. Karş.		2.000	
	370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılık		2.000

692 Dönem Net Kâr veya Zararı		10.000	
	691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılık		2.000
	590 Dönem Net Kârı		8.000

(P) Satış ve Taşımacılık Ltd. Şti tarafından yapılacak muhasebe kayıtları

681 Önceki Dönem Gider ve Zararlar Hesabı		10.000	
	331 Ortaklara Borçlar		10.000

690 Dönem Kâr veya Zararı		10.000	
	681 Önceki Dönem Gider ve Zararlar Hesabı		10.000

692 Dönem Net Kâr veya Zararı		10.000	
	690 Dönem Kâr veya Zararı		10.000

370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yüküm. Karş.		2.000	
	691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılık		2.000

591 Dönem Net Zararı		8.000	
691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yüküm. Karş.		2.000	
	692 Dönem Net Kâr veya Zararı		10.000

Olayda sadece yukarıda yer alan işlemler olmayacaktır. KDV açısından da gerekli muhasebe kayıtları yapılmalıdır. Her iki firmanın Mart 2009' daki KDV kayıtları aşağıdaki şekilde olduğu varsayılmıştır.

(K) Ticaret Turizm ve İthalat Ltd. Şti. -Mart 2009-		(P) Satış ve Taşımacılık Ltd. Şti-Mart 2009-	
Hesaplanan KDV	30.000	Hesaplanan KDV	20.000
İndirilecek KDV	25.000	İndirilecek KDV	23.000
Ödenecek KDV	5.000	Devreden KDV	3.000

Yukarıdaki örneğe göre, satış fiyatı emsallerine göre 10.000.-TL daha düşük olarak verilmişti. Dolayısı ile oluşan vergi kaybı $10.000.-TL * 0,18 = 1.800.-TL$ dir. Sonuç olarak KDV ye ilişkin son durum ve gerçekleştirilecek olan muhasebe kayıtları ise;

(K) Ticaret Turizm ve İthalat Ltd. Şti. -Mart 2009- Düzeltilmiş		(P) Satış ve Taşımacılık Ltd. Şti-Mart 2009- Düzeltilmiş	
Hesaplanan KDV	31.800	Hesaplanan KDV	20.000
İndirilecek KDV	25.000	İndirilecek KDV	24.800
Ödenecek KDV	6.800	Devreden KDV	4.800

(K) Ticaret Turizm ve İthalat Ltd. Şti.

391 Hesaplanan KDV		31.800	
	191 İndirilecek KDV		25.000
	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		6.800

(P) Satış ve Taşımacılık Ltd. Şti

391 Hesaplanan KDV		20.000	
190 Devreden KDV		4.800	
	191 İndirilecek KDV		24.800

SONUÇ

Transfer fiyatlandırması kavramı ve uygulamaları, küreselleşmenin de etkisiyle artık ticari hayattaki yerini almıştır ve giderek edindiği bu yerin önemi artmaktadır. Transfer fiyatlandırmasına konu işlemlerin tarafları olan İdare ve firmalar artık uygulama ve düzenlemelerine bu gerçekler altında yön vermelidirler. Firmalar yalnızca kârlarını maksimize etmeyi düşünmemeli, bunu gerçekleştirirken başvurdukları yöntemleri de yeniden gözden geçirmelidirler. Hatta yatırım yapmayı düşündükleri ülkelerin konu ile ilgili mevzuatını da incelemeleri gerekmektedir.

Türkiye' nin de transfer fiyatlandırması açısından içinde bulunduğu durum farklı değildir. Türkiye' ye son yıllarda çok sayıda yabancı yatırımcı gerek satın alma yoluyla gerekse de ortaklık şeklinde yatırım yapmıştır. Gelişen dış ticaret hacmi için bir diğer yönünü oluşturmaktadır. Denilebilir ki, bundan böyle Türkiye' de transfer fiyatlandırmasına konu çok sayıda işlemin gerçekleştirilmesi gündeme gelecektir. Dolayısı ile gerek İdare gerekse mükellefler transfer fiyatlandırması hakkında yeterince bilgi ve teknik altyapıya sahip olmalıdırlar.

Bu konudaki ilk ciddi adım da 5520 sayılı yeni KVK'nın 13. maddesinde transfer fiyatlandırmasına yer verilmesi olmuştur. Çünkü İdare transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını neticesinde her yıl ciddi miktarda vergi kaybı yaşamaktadır. Özellikle ilişkili kişi tanımının gözden geçirilmesi ve belki de kapsamının bir ölçüde daraltılması gerekmektedir. Diğer taraftan emsal bedel tespitinde kullanılacak veri tabanının henüz Türkiye' de mevcut olmaması da ayrı bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır.

Diğer taraftan mükellefler de konu ile ilgili çıkarılan kanunları ve ilgili yasal düzenlemeleri yakından takip etmeli ve gerekli hazırlıklarını ivedilikle almalıdırlar. Aksi takdirde ciddi miktarlarda vergi cezalarına muhatap olabileceklerdir. Düzeltme işlemlerine ilişkin gerçekleştirdikleri muhasebe kayıtlarını karşı tarafın da yapması gerektiğini bilmek zorundadırlar.

Sonuç olarak, transfer fiyatlandırması tam anlamıyla somut kavramlar ve olaylar üzerine kurulu bir yapısı olmaması, uluslararası mevzuattaki gelişmelerden esinlenerek yola çıkılmış olması ve Türkiye'deki mevcut yapı bu uygulamanın daha verimli bir şekilde yürütülmesini engellemektedir. Ancak yeni kanunun bazı eksik kalan yönlerinin tamamlanmasıyla uygulamanın daha sıhhatli bir şekilde yürütülmesine yardımcı olabileceği söylenebilir.

EKLER

Ek-1: Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form

Ek-2: Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu

Ek-3 Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Rapor

Ek -1: Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form

**TRANSFER FİYATLANDIRMASI,
KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM VE
ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN FORM***

KURUMA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Vergi Kimlik No	
Kurum Sicil No	
Kurum Unvanı	
Faaliyet Kodu	
İrtibat Telefonu ve Faks No	
Vergilendirme Dönemi	

TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAPSAMINDAKİ İLİŞKİLİ KİŞİLERE İLİŞKİN BİLGİLER

	Yurt İçinde Bulunan İlişkili Kişi Adı-Ünvanı	Vergi Kimlik No	Yurt Dışında Bulunan İlişkili Kişi Adı-Ünvanı	İlişkili Kişinin Bulunduğu Ülke
1				
2				
3				
4				
5				

İLİŞKİLİ KİŞİLERLE GERÇEKLEŞTİRİLEN TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN İŞLEMLER**

		Alım (TL)	Satım (TL)
	Varlıklar		
1	Hammadde-Yarı Mamul		
2	Mamul-Ticari Mallar		
3	Gayri maddi Haklar/Varlıklar (Edinilen veya		
4	Kiralamalar		
5	Diğer (Belirtiniz)		
	Hizmetler		
6	İnşaat-Onarım-Teknik		
7	Araştırma ve Geliştirme		
8	Komisyon		
9	Diğer (Belirtiniz)		
	Mali İşlemler		
10	Ödünç Para/Kredi- Faiz		
11	Vadeli İşlemler (Türev ürünler)		
12	Sigorta		
13	Menkul Kıymetler		
14	Diğer (Belirtiniz)		
	Diğer İşlemler		
15	İkramiye ve Benzeri Ödemeler		
16	Grup İçi Hizmetler		
17	Diğer (Belirtiniz)		
	Yapılan İşlemlerin Toplamı		

TRANSFER FİYATLANDIRMASINA KONU OLAN İŞLEMLERDE KULLANILAN YÖNTEM

	Alım (TL)	Satım (TL)
Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi		
Maliyet Artı Yöntemi		
Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi		
Kâr Bölüşüm Yöntemi		
İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi		
Mükellefçe Belirlenen Yöntem		
Toplam İşlem Tutarı		

KURUMUN YURTDIŞI İŞTİRAKLERİNE İLİŞKİN BİLGİLER

	Yurtdışı İştirakin Unvanı	Kanuni veya İş Merkezinin Bulunduğu Ülke	Kurumun Sermaye, Oy veya Kâr Payı Oranı	Yurtdışı İştirakin Gayrisafi Hasılatı
1				
2				
3				

ÖRTÜLÜ SERMAYE UYGULAMASINA İLİŞKİN BİLGİLER***

Aktif Toplamı	
Toplam Borçlar	
Öz Sermaye Tutarı	
Toplam Faiz Giderleri	
Toplam Kur Farkı Giderleri	

İLİŞKİLİ KİŞİLERDEN (İŞTİRAKLER DAHİL) TEMİN EDİLEN BORÇLARA İLİŞKİN BİLGİLER****

	Borç Veren Unvanı veya Adı- Soyadı	Vergi Kimlik Numarası	Borcun Alındığı Tarih	Borcun Tutarı	Borcun Ödendiği Tarih
1					
2					
3					
4					
5					
Toplam					

AÇIKLAMALAR:

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

** Formda yer alan işlemlerin alım ve satımından kastedilen; alım satımın yapılması ya da hizmetin alınıp verilmesi olarak anlaşılmalıdır. Örneğin, kiralama veya kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler mal veya hizmet alım ya da satımıdır.

Formda yer alan “Alım” sütununa, ilişkili kişi tarafından sağlanan işlem tutarı, “Satım” sütununa ise ilişkili kişiye sağlanan işlem tutarı yazılacaktır.

Formda yer alan gayri maddi haklar/varlıklar, patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınaî varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal

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

“Diğer İşlemler” bölümünün 16 numaralı satırında yer alan Grup İçi Hizmetler, ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri ifade etmektedir.

*** Bu bölüm, aşağıda yer alan açıklamalar çerçevesinde doldurulacaktır.

- Aktif Toplamı ve Toplam Borçlar; kurumun hesap dönemi başında çıkartılmış olan bilânçosunda yer alan bilgilere göre doldurulacaktır.

- Öz Sermaye Tutarı; kurumun öz sermayesi bu tabloda yer alan Aktif Toplamı ve Toplam Borçlar dikkate alınarak, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “12.1.5” bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde hesaplanacaktır.

- Toplam Faiz Giderleri; hesap dönemi içinde gerçekleşen ve maliyetlere veya faaliyet giderlerine intikal etmiş olan faiz ve kur farkı giderlerinin toplamı yazılacaktır.

- Toplam Kur Farkı Giderleri; bu bölüme, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “12” nci bölümünde yer alan açıklamalar çerçevesinde örtülü sermaye uygulamasına konu olan borçlar yazılacaktır.

**** Örtülü sermaye düzenlemesinde yer alan ilişkili kişiler dikkate alınacaktır.

Ek-2 Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu

I - GENEL BİLGİLER

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

II- İLİŞKİLİ KİŞİLER HAKKINDAKİ BİLGİLER

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

III- İLİŞKİLİ KİŞİLER ARASINDAKİ İŞLEMİN AYRINTILARINA İLİŞKİN BİLGİLER

İlişkili kişiler arasındaki bütün işlemlere ve sözleşmelere ait ayrıntılı bilgiler

IV- TRANSFER FİYATLANDIRMASI ANALİZLERİNE İLİŞKİN BİLGİLER

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

V- SONUÇ

Ek:3 Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Rapor

I- GENEL BİLGİLER

- Mükellefin Adı, Ünvanı
- Bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası
- Adresi
- Faaliyet konusu
- Organizasyon yapısı
- İlişkili kişiler hakkındaki bilgiler (vergi kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları vb.)

II- TRANSFER FİYATLANDIRMASI ANALİZİNE İLİŞKİN BİLGİLER

- Peşin fiyatlandırma anlaşmasının geçerli olduğu hesap dönemi içinde ilişkili kişiler arasında gerçekleşen mülkiyet ilişkilerindeki değişimler, kurumun organizasyon yapısındaki değişiklikler
- Emsallere uygun fiyat/bedelin tespitinde esas alınan koşulların veya varsayımların geçerliliğini sürdürüp sürdürmediğine ilişkin bilgi
- İlgili hesap dönemi içinde anlaşmada öngörülen koşullar/kritik varsayımlardan karşılanamayanların neler olduğu ve ilgili koşullar/kritik varsayımların sağlanamamasının nedenleri
- Üstlenilen işlevler ve riskler, kullanılan varlıklar, ekonomik şartlar, sözleşme şartları ve yerine getirilen hizmetlerde yıl içinde gerçekleşen önemli maddi değişiklikler
- Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi,
- Anlaşmaya taraf olan kurumların mali yapılarının özeti ve mükellefin mali yapısını etkileyebilecek düzeydeki değişiklikler
- İlişkili kişiler tarafından anlaşmada yer almayan farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılmaya başlanmış ise bunlara ilişkin bilgi
- Anlaşmada öngörülen işlemlerin gerçekleşme tarihleri, miktarları ve ilgili işlemde ödemeyi yapan veya ödemeyi alan taraf

- Anlaşmada belirtilen yöntem ile hesaplanan fiyat ve hesaplama süreci, anlaşmada belirtilen yöntemin ilgili hesap döneminde uygulamasına ilişkin bilgi
- Anlaşmada, yıllık raporda yer alması tespit edilen diğer hususlar.

III- SONUÇ

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Adams, Chris ve Coombes, Richard., **Global Transfer Pricing: Principles and Practice**, Lexis Nexis, United Kingdom,2003.
- Aktaş, Mehmet, **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Veri Mevzuatında Uygulanma Olanakları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2004.
- Biçer, Ramazan, **Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi**, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 2008.
- Çak, Murat, **Uluslararası Vergi Rekabeti Transfer Fiyatlaması ve Vergileendirme**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2008.
- Gürsoy, Cudi Tuncer, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, , Beta Basım Yayın, İstanbul, 2009.
- Işık, Hüseyin, **Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Ankara, 2005.
- Kapusuzoğlu, Tuncay, **Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2003.
- Kızılot, Şükrü, **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2002.
- Koyuncu, Mesut, **Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 1. Baskı, Ankara, 2005.
- Köse, Tunç ve Fettahoğlu Emrah, : **Transfer Fiyatlandırması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008.
- Öncel, Mualla, **Kurumlar Vergisi Açısından Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Yayın No:131, Ankara 1978.
- Özbalcı, Yılmaz, **Kurumlar Vergisi Kanunu, Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Anakara, 2004.

- Şenyüz, Doğan **Açıklama ve Yorumlu 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2007.
- Tekin, Cem ve Kartaloğlu Emre, **Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Dönem Sonu İşlemleri**, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 2007.
- Uyanık, Namık Kemal, **Transfer Fiyatlandırma**’, İkinci Baskı TÜRMOB Yayınları, Ankara, 2006.
- Ürel, Gürol, **Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2009.

Makaleler

- Aktaş, Mehmet, **Yeni Kurumlar Vergisi Tasarısı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması Düzenlemesi**, Vergi Dünyası, Sayı:294, Şubat 2006.
- Aktaş, Mehmet, **Uluslararası Transfer Fiyatlaması ve Türk Vergi Sistemindeki Konumu-I**, Yaklaşım, Sayı 130, Ekim 2003.
- Aslan, Sinan, **İşletmelerde Stratejik Faaliyet Bölümleri Arasında Transfer Fiyatlandırması**, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl:4, Sayı:12, Nisan 2004.
- Bahar, Cevdet Okan, **Transfer Fiyatlandırması**, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı:232, Ağustos 2007.
- Bıyan, Özgür, **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**, Mali Çözüm, Yıl:2007, Sayı:82.
- Çakmak, Timur, **Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Emsallere Uygun Fiyatın Belirlenmesi İçin Kullanılan Yöntemler ve Bu Yöntemlerin İşleyişi**, Vergi Dünyası, Sayı:306, Şubat 2007.
- Dicle, Berk, **Vergi Uygulamaları Açısından Transfer Fiyatları**, Vergi Dünyası, Sayı:163, Mart 1995.
- Duman, Aysel, **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemlerinin Örnek Üzerinden İrdelenmesi**, Vergi Sorunları, Sayı:234, Mart 2008.

- Elele, Onur, **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsallere Uygunluk İlkesi ve Karşılaştırılabilirlik Analizine İlişkin Değerlendirme**, Yaklaşım, Sayı:182, Şubat 2008.
- Elitaş, Cemal, Elitaş, Bilge Leyli ve Özkal E.Samet, **Transfer Fiyatlaması ve Kullanılan Yöntemler Arasında Karşılaştırmalı Bir Uygulama**”, Mali Çözüm, Sayı:91, 2009.
- Erdem, Doğan, **Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsal Uygulaması**, Vergi Sorunları, Sayı:95, Ağustos 1996.
- Erdikler, Şaban, **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı (Yapılması Gerekenler)**, Yaklaşım, Sayı:183, Mart 2008.
- Günaydın, İhsan, **Uluslararası Transfer Fiyatlandırmasının Vergisel Amaçları**, Vergi Dünyası, Sayı:216, Ağustos 1999.
- Gündoğdu, Burhan, **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**, Yaklaşım, Sayı:170, Şubat 2007.
- Güner, M. Fatih, **Örtülü Kazanç Kavramı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması ve OECD Transfer Fiyatı Belirleme Yöntemi**, E-Yaklaşım, Sayı:141, Eylül 2004.
- Güneş, İ.Hakkı, **Transfer Fiyatlandırmasında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları, Belgelendirme ve Muhasebe Kayıtları**, Lebib Yalkın, Sayı:44, Ağustos 2007.
- Güzeldal, Ömer, **Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı İle İlgili Problemler III**, Vergi Dünyası, Eylül 2007.
- İnce, Neslihan İçten, **“Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”**, Vergi Raporu, Sayı:103, Nisan 2008.
- Kapusuzoğlu, Tuncay, **Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin ABD’de Yapılan Yasal Düzenlemeler I**, Vergi Dünyası, Sayı:214, Haziran 1999.
- Kapusuzoğlu, Tuncay, **Transfer Fiyatlandırması Nedir?** Vergi Dünyası, Sayı:205, Eylül 1998.
- Kartal, Zihni, **Transfer Fiyatlandırması Nasıl Belgelenir**, Vergi Dünyası, Sayı:317, Ocak 2008.

- Koyuncu, Mesut, **Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme Ne Demek?**, Vergi Dünyası, Sayı:301, Eylül 2006.
- Kurt, Günseli ve Ünlü İ.Levent, **ABD, OECD ve Türkiye’ de Transfer Fiyatlandırması-I**, Mali Pusula, Sayı:12, 2005.
- Nazalı, Ersin, **Transfer Fiyatlandırması-I**, Yaklaşım, sayı:175, Temmuz 2007.
- Okur, Özlem Tuncer, **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Grup içi Hizmetler**, Vergi Dünyası, Sayı:317, Ocak 2008.
- Organ, İbrahim ve Çelik Muhsin, **İşletmelerde Vergisel Bir Planlama Unsuru: Transfer Fiyatlandırması**, Vergi Dünyası, Sayı:301, Eylül 2006.
- Öcal, Erdoğan, **Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu**, Yaklaşım, Sayı:185, Mayıs 2008.
- Pazarçeviren, S.Yüksel ve Aygen Filiz, **Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlaması Manipülasyonları ve Konunun Türkiye Açısından İrdelenmesi**, Mali Çözüm, Sayı:71, Nisan-Mayıs-Haziran 2005.
- Saraçoğlu, Fatih ve Kaya Ercan, **Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması**, Vergi Sorunları, Sayı:216, Eylül 2006.
- Soydan, Billur Yaltı, **Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri Transfer Fiyatlaması Rehberi**, Vergi Sorunları, Sayı:91, Nisan 1996.
- Yakar, Soner ve Ünal Elif, **Transfer Fiyatlama ve Çok Uluslu İşletmeler Açısından Bir Değerlendirme**, Vergi Sorunları, Sayı:222, Mart 2007.
- Yalçın, Hasan, **Örtülü Kazanç Dağıtımı**, Vergi Dünyası, Sayı:124, Aralık 1991.
- Yaltı, Billur, **Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi**, Vergi Sorunları, Sayı:91, Aralık 1996.
- Yaltı, Billur, **Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi**, Vergi Sorunları, Sayı:91, Mart 2007.
- Yaltı, Billur, **Kurumlar Vergisi Kanununun “Yenisi”**: Peşin Fiyat Sözleşmeleri, Vergi Sorunları, Sayı:219, Aralık 2006.

Yetkiner, Erkan, **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Belgelendirme**, Vergi Dünyası, Sayı:315, Kasım 2007.

Yıldırım, Musa, Balcı, Fatih ve Kiraz Abdullah, **Transfer Fiyatlandırması Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ocak 2008.

Tezler

Aslan, Emrullah, **Kurumlar Vergisinde Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi SBE, 2006.

Bolaç, Uğur, **Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi**, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, SBE 2008.

Bostan, M. Kemal, **Türk Vergi Sisteminde Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Düzenlemeler**, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi, SBE 2008.

Çenkeri, Elif, **Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemi**, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, SBE 2005.

Doğruyol, Muhittin, **Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Transfer Fiyatlandırması**, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, SBE 2008.

Kerimoğlu, Ali, **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Kadir Has Üniversitesi SBE, 2008.

Pazarçeviren, Selim, **Transfer Fiyat Sistemi ve Transfer Fiyatlarının Doğrusal Programlama Metodu Kullanılarak Belirlenmesi**, (Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE, 1987.

İnternet Kaynakları

Aktan, Coşkun Can ve Vural İstiklal Y., **Globalleşmenin Aktörü Olarak Çokuluslu Şirketler**,
<http://www.canaktan.org/ekonomi/cok-uluslu/aktor.htm>, 22.03.2010.

Atış, Caner, **Küreselleşme Sürecinde Transfer Fiyatlandırma Ve Türkiye**,
<http://idc.sdu.edu.tr/tammetinler/yonetim/yonetim24.pdf>, 09.03.2010.

Eden, Loraine, **Taxing Multinational: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America**,
http://books.google.com.tr/books?id=WNS-6xuuhvUC&printsec=frontcover&dq=lorraine+eden&source=gbs_similarbooks_s&cad=1#v=onepage&q&f=false, 20.05.2010.

Gündüz, Zeki, **Örtülü Kazanç İşlemlerinde Emsal Bulma**,
http://muhasebetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=1783,
05.05.2010.

Öztürk, Selçuk, **50 soruda Transfer Fiyatlandırması**,
<http://www.selcukozturk.net/tr/?p=86>, 08.02.2010.

Pak, Simon J. and Zdanowicz, Johnson S., **U.S. Trade With the World: An Estimate of 2001 Lost U.S. Federal Income Tax Revenues Due to Over-Invoiced Imports and Under-Invoiced Exports**,
<http://dorgan.senate.gov/newsroom/extras/pak-zdan.pdf>, 12.03.2010.

Patel, Vispi, **“Transfer Pricing in India: Why Clarity is Essential, International Tax Review, Nov 2001**,
<http://www.internationaltaxreview.com/includes/magazine/PRINT.asp?SID=469098&ISS=12625&PUBID=35>, 04.05.2010.
<http://www.bibilgi.com/ansiklopedi/Medyan>, 20.05.2010.

Tebliğler & Bakanlar Kurulu Kararları

Bakanlar Kurulu Kararı, **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Karar**, (BKK, 2007/12888 sayı).

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

Konferanslar & Raporlar

Bakkal, Ufuk, **Küreselleşen Dünyadaki Temel Ekonomik ve Mali Sorunlar ve Türkiye'ye Yansımaları**, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Kırkbirinci seri, Yıl:2002.

Öncel, Yenal, **Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme**, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Kırkbirinci seri, Yıl:2002.

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

ÖZGEÇMİŞ

Abdurrahman GÖNÜL, 1982 yılında İzmit'te doğdu. İlk ve ortaöğrenimini burada tamamladı. 2002 yılında Kocaeli Üniversitesi Kocaeli Meslek Yüksek Okulunda İşletmecilik önlisans programını ve 2006 yılında da Yıldız Teknik Üniversitesinde İşletme lisans programını tamamladı. 2006 yılında Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme anabilim dalı Muhasebe-Finansman programında yüksek lisans öğrenimine başladı ve bu öğrenimine 'Transfer Fiyatlandırması ve Muhasebeleştirme Süreci' konulu tezini yazma aşamasında devam etmektedir. Halen özel bir bankada denetçi olarak çalışmakta olan GÖNÜL, İngilizce bilmekte, evli ve bir çocuk babasıdır.