

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

**KURUMLAR VERGİSİNDE TRANSFER
FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ
DAĞITIMI**

Nuriye EROL

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

**DANIŞMAN
Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU**

İSTANBUL, Aralık 2013

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

**KURUMLAR VERGİSİNDE TRANSFER
FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ
DAĞITIMI**

**Nuriye EROL
(122008158)**

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

**DANIŞMAN
Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU**

İSTANBUL, Aralık 2013

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

**KURUMLAR VERGİSİNDE TRANSFER
FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ
DAĞITIMI**

**Nuriye EROL
(122008158)**

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

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :17.12.2013

Tezin Savunulduğu Tarih :13.12.2013

Tez Danışmanı :Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU

Diğer Jüri Üyeleri :Prof. Dr. Halit Targan ÜNAL

Yrd. Doç. Dr. Hakan TAŞTAN

İSTANBUL, Aralık 2013

ÖNSÖZ

Çok uluslu şirketlerin artması ve globalleşme ile uluslar arası mal ve hizmet hareketlerinin artması transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım kavramını önemli bir konuma getirmiştir. Bu konuda yapılan düzenlemeler şirketlerin vergi kaçırma yöntemlerini önleyici niteliktedir. Kurumlar vergisi kanunumuzun değişmesiyle örtülü kazanç konusunda yenilikler yapılmıştır. Tezde, bu konuda yapılan düzenlemenin yeni olması göz önüne alınmış olup, konunun daha anlaşılır ve açık hale getirilmesi amaçlanmıştır.

Bu çalışmamda bana destek olan, tüm eğitim ve öğrenim boyunca maddi ve manevi desteklerini hiç esirgemeyen anneme ve babama, her zaman yanımda olduklarını hissettiren değerli abilerim Ziya Erol, Ali Erol, Muhammet Emin Erol ve kardeşim Halil İbrahim Erol'a, yengelerim Figen Erol ve Aygül Erol'a ve evimizin neşe kaynağı olan canım yeğenim Arjin Roni Erol'a, aynı zamanda bu tezimin her aşamasında bana yol gösteren ve desteğini hiç esirgemeyen tez danışmanım Prof. Dr. Elif Sonsuzoğlu'na, çalışmamda emeği geçen, ismini zikretmediğim nice dostlarıma teşekkür eder, şükranlarımı sunarım. Çalışmanın tüm ilgililere yararlı olmasını dilerim.

İÇİNDEKİLER

SAYFA NO

ÖNSÖZ.....	i
İÇİNDEKİLER	ii
ÖZET.....	v
ABSTRACT	vi
KISALTMALAR	vii
ŞEKİL LİSTESİ.....	viii
TABLO LİSTESİ	ix
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1 TRANSFER FİYATLANDIRMASI HAKKINDA GENEL ESASLAR	3
1.1. Transfer Fiyatlandırması Kavramı	4
1.2. Transfer Fiyatlandırmasının Tarihçesi	6
1.3. Transfer Fiyatlandırmasının İşleyişi	7
1.4. Transfer Fiyatlandırmasının Amaçları	10
1.4.1. Vergisel Amaçlar	10
1.4.2. Yönetimsel Amaçlar	12
1.4.3. Uluslararası Amaçlar.....	14
1.5. Transfer Fiyatlaması Uygulaması İçin Gerekli Şartlar	14
1.6. Transfer Fiyatlandırmasının Önemi	19
1.6.1. Bölümlendirme ve Özerklik.....	20
1.6.2. Uluslararası Pazarda Şirketler Arası Transfer.....	20
1.6.3. Uluslararası Transfer Fiyatlandırmasının İzlenmesi ve Kısıtlanması	21
1.6.4. İlişkili Taraf İşlemleri ve Raporlama Unsuru	21
1.7. Transfer Fiyatlandırmasının Etkileri	21
1.7.1. Transfer Fiyatlamasının İşletmeler Üzerine Etkileri.....	21
1.7.2. Transfer Fiyatlamasının Vergi İdareleri ile Ülkeler Üzerindeki Etkileri ...	22
1.8. Teoride Transfer Fiyatlandırması.....	23
BÖLÜM 2 OECD ÜLKELERİ VE TÜRKİYE'DE TRANSFER FİYATLANDIRMASI'NA İLİŞKİN DÜZENLEMELER	26
2.1. OECD Transfer Fiyatlaması Yöntemleri	26
2.1.1. OECD'nin Transfer Fiyatlandırması Konusunda Yapmış Olduğu Çalışmalar	26
2.1.2. Emsal Bedel Kavramı	27
2.1.2.1. İç Emsal Kavramı	28
2.1.2.2. Dış Emsal Kavramı.....	30
2.1.2.3. Gizli Emsal	31
2.1.2.4. Yabancı Emsal	31
2.1.2.5. Emsal Bedel Tespiti İçin Dünya'da Kullanılan Bilgi Depoları	32
2.1.3. OECD Rehberinde Yer Alan Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri.....	35
2.2. Türkiye'de Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Düzenlemeler	36
2.2.1. Vergi Mevzuatı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması	36
2.2.1.1. İlişkili Kişi Kavramı	37

2.2.1.2. Emsallere Uygunluk İlkesi	41
2.2.1.3. Karşılaştırılabilirlik Analizi.....	42
2.2.2. SPK Mevzuatı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması	43
2.2.3. Gümrük Kanunu Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması	44
2.2.3.1. Türk Gümrük Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri.....	44
2.2.3.2. Gümrük Kanunu Çerçevesinde İlişkili Kişi Kavramı	45
2.2.4. Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Olarak Türk Mevzuatında Yer Alan Cezai Yaptırımlar	46
2.2.4.1. Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Uygulanacak Cezalar	46
2.2.4.2. Sermaye Piyasası Kanunu Çerçevesinde Uygulanacak Cezalar... 47	
2.2.4.3. Gümrük Kanunu Çerçevesinde Uygulanacak Cezalar	47
2.2.5. Türkiye’de Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Değerlendirme	48
BÖLÜM 3 KURUMLAR VERGİSİNDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI	50
3.1.Örtülü Kazanç Dağıtımı Kavramı ve Mülga 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Düzenleme	50
3.2. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı	54
3.2.1. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ile İlgili Yasal Düzenleme	54
3.2.2. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına Konu Olabilecek İşlemler	57
3.2.2.1. Alım, Satım, İmalat, İnşaat ve Hizmet İşlemleri	58
3.2.2.2. Kiralama ve Kiraya Verme İşlemleri.....	58
3.2.2.3. Ödünç Para Alıp Verme İşlemleri	59
3.2.2.4. Aylık, İkramiye, Ücret ve Benzeri Ödemeler.....	60
3.2.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Uygulamasında İlişkili Kişiler	60
3.2.3.1. Kurumların Kendi Ortakları	62
3.2.3.2. Kurumların veya Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi ve Kurumlar.....	63
3.2.3.3. Kurumların veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu ya da Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar.....	65
3.2.3.4. Ortakların Eşleri	67
3.2.3.5. Ortakların veya Eşlerinin Üstsoy ve Altsoy, Üçüncü Derece Dahil Yansoy Hısımları ve Kayın Hısımları	67
3.2.3.6. Bakanlar Kurulunca İlan Edilen Ülkelerde veya Bölgelerde Bulunan Kişiler	68
3.2.3.7. Gelir Vergisi Kanunu’nun Uygulamasında İlişkili Kişi.....	68
3.3. Emsallere Uygunluk İlkesi.....	70
3.3.1. Karşılaştırılabilirlik Analizi	71
3.3.2. Emsal Fiyat Aralığı	73
3.3.3. Emsallere Uygun Fiyat ya da Bedelin Tespitinde Kullanılan Yöntemler.. 73	
3.3.3.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi.....	75
3.3.3.2. Maliyet Artı Yöntemi	75
3.3.3.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi	76

3.3.3.4. Kar Bölüşüm Yöntemi.....	77
3.3.3.5. İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi	80
3.3.4. Peşin Fiyatlandırma Anlaşması.....	80
3.4. Gayri Maddi Haklarda Transfer Fiyatlandırma Uygulaması	81
3.4.1. Gayri Maddi Haklarda Emsallere Uygunluk İlkesi.....	82
3.4.2. Gayri Maddi Haklarda Emsallere Uygun Bedelin Tespitinde Kullanılabilecek Yöntemler	83
3.5. Grup İçi Hizmetlerde Transfer Fiyatlandırma Uygulaması	83
3.5.1. Grup İçi Hizmetlerin Fiilen Sağlanıp Sağlanmadığının Tespiti ve Emsallere Uygunluk ilkesi	84
3.5.2. Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Tespitinde Kullanılabilecek Yöntemler.....	85
3.6. Transfer Fiyatlandırmasında Düzeltme.....	86
3.6.1. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemleri	86
3.6.2. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtan Kurum Tarafından Yapılacak Düzeltme İşlemleri.....	87
3.6.3. Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Tam Mükellef Kurum Olması.....	87
3.6.4. Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Dar Mükellef Kurum, Gerçek Kişi, Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden Muaf Olan Herhangi Bir Kişi Olması... ..	87
3.7. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı....	88
3.8. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında KDV Uygulaması	89
3.9. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Cezai Yaptırımlar	89
SONUÇ.....	92
KAYNAKÇA	95
ÖZGEÇMİŞ.....	100

ÖZET

KURUMLAR VERGİSİNDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI

Transfer fiyatlandırması, globalleşme olgusuyla beraber sürekli olarak artan ve ülkeler arasındaki ticaret miktarının artması neticesinde, uluslararası vergi literatürünün en önemli tartışma konularından biri olmuştur. Türk vergi mevzuatına 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" başlığı çerçevesinde, transfer fiyatlandırması manipülasyonlarını önleme maksadını taşıyan bir vergi güvenlik müessesesi olarak devreye girmiştir.

Bu çalışmada, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve OECD normları kapsamında transfer fiyatlandırması konuları incelenecektir. Araştırma sonucunda mevcut olan transfer fiyatlandırması düzenlemeleriyle beraber Türk vergi sisteminin uluslararası düzenlemeler kapsamında çağdaş bir yapıya kavuştuğu neticesine ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kurumlar Vergisi, Transfer Fiyatlandırması, Örtülü Kazanç

Tarih:13.12.2013

ABSTRACT

DISTRIBUTION OF DISGUISED PROFIT THROUGH TRANSFER PRICING IN CORPORATE TAX

Transfer pricing regulations has arisen as one of the important issues within international tax arena together with the increasing globalization and volume of trade among countries. Transfer pricing regulations have recently been embedded into Turkish Corporate Tax Law (No: 5520) as one of the anti-avoidance rules in order to tackle the disguised/manipulated cross-border profit distributions.

This study analyses the current transfer pricing regulations within the light of Turkish Corporate Tax Law (No: 5520) and OECD norms. The study concludes that the current transfer pricing regulations enabled Turkish tax system to become in line with the contemporary international regulations.

Keywords: Corporate Tax, Transfer Pricing, Covered Earnings

Date: 13.12.2013

KISALTMALAR

a.g.e.	: Adı Geçen Eser
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ASMMMO	: Ankara Serbest Muhasebe Mali Müşavirler Odası
ÇUŞ	: Çok Uluslu Şirket
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
İDNKM	: İşleme Dayalı Net Kar Marjı
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MAY	: Maliyet Artı Yöntemi
MC	: Marjinal Maliyet
MR	: Marjinal Gelir
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (Organization for Economic Cooperation and Development)
PFA	: Peşin Fiyat Anlaşması
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TF	: Transfer Fiyatlandırması
USD	: United States Dollars
v.b.	: ve Benzeri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YSFY	: Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi
YTL	: Yeni Türk Lirası

ŞEKİL LİSTESİ

SAYFA NO

Şekil 1.1. Ara Malının Piyasasının Olmaması Durumunda Oluşacak Transfer Fiyatı ...	16
Şekil 1.2. Ara Malının Tam Rekabet Şartlarına Sahip Piyasasının Olması Durumunda Transfer Fiyatı.....	17
Şekil 1.3. Ara Malının Eksik Rekabet Şartlarına Sahip Piyasasının Olması Durumunda Oluşacak Transfer Fiyatı.....	18
Şekil 2.1. İç Emsal	29
Şekil 2.2. Dış Emsal.....	30
Şekil 2.3. OECD Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri	36
Şekil 2.4. Türkiye’de Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri.....	37
Şekil 3.1. Dolaylı Ortaklık İlişkisi	62
Şekil 3.2. Kurumların veya ortakların ilgili bulunduğu gerçek kişi ve kurumlar	64
Şekil 3.3. Kurumların veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu Kişi veya Kurumlar	66
Şekil 3.4. Gelir Vergisi Kanunu’nun Uygulamasında İlişkili Kişi	69
Şekil 3.5. İç Emsal	70
Şekil 3.6. Dış Emsal.....	71
Şekil 3.7. Karşılaştırılabilirlik Analizi	72

TABLO LİSTESİ

SAYFA NO

Tablo 1.1. Transfer Fiyatlandırmasının İşleyiş Örneği - 1 (\$).....	9
Tablo 1.2. Transfer Fiyatlandırmasının İşleyiş Örneği.....	9
Tablo 2.1. Global Bilgi Depoları	33
Tablo 2.2. Yerel Bilgi Depoları	34
Tablo 2.3. Türkiye’de Transfer Fiyatlandırmasının Değerlendirilmesi.....	48
Tablo 3.1. İlişkili Kişi Bakımından Mülga ve Yürürlükteki Kanunun Karşılaştırılması	61
Tablo 3.2. İşlemin Doğasına En Uygun Yöntemin Seçimi.....	74
Tablo 3.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi (YTL)	77
Tablo 3.4. Kar Bölüşüm Yöntemi 1. Aşama (YTL)	78
Tablo 3.5. Kar Bölüşüm Yöntemi 2. Aşama (YTL)	79

GİRİŞ

Küreselleşme yaklaşık yarım asırdır dünyada var olan ve her geçen gün kendini biraz daha hissettiren bir kavramdır. Küreselleşme, toplumsal, kültürel ve ekonomik anlamda bazı değerlerin uluslararası çapta yayılımı anlamına gelmektedir.

Gelişen teknolojiyle birlikte iletişim ve ulaştırma alanlarında gerçekleşen gelişim, ticaretin ve uluslararası mali piyasaların ilerlemesi hususunda geniş oranda kullanılması, mali entegrasyonun gerçekleştirilmesinde önemli kademe atlanması ve bilhassa mali piyasaların serbestleşmesi neticesinde mali sektör bazında kar paylarının artması, uluslararası sermaye hareketlerinde bir alışkanlığa dönüşmüş ve git gide yayılmıştır.

Küreselleşme süreci, mobil sermayenin çok daha az oranlarda vergiye tabi tutulacağı, bir diğer deyişle vergi sonrası kar maksimizasyonun sağlanacağı yerlere hızlı bir şekilde hareket etme imkanı tanımaktadır. Küreselleşme sürecine entegre olan ülkeler bahsi geçen sermayeyi kendileri çekmek amacıyla vergi politikalarını incelemekte ve vergi oranlarını indirim sokmanın yollarını aramaktadırlar. Bundan ötürü, küreselleşme ülkelerin vergi yük ve kapasite dağılımlarının değişmesine neden olmaktadır.

Küreselleşme süreci beraberinde mali boşlukları ortaya çıkarmaktadır. Bunlardan bir tanesi de farklı ülkelerde faaliyette bulunan çokuluslu şirketlerin, kazancın, yüksek vergi oranlarının olduğu ülkelere düşük vergi oranlı ülkelere transfer edilmesi amacıyla fiyatların manipüle edilmesi biçiminde kendini ifade eden transfer fiyatlandırması gerçekleştirmeleridir.

Ortaklarından bağımsız, soyut bir kişilikte olan kurumlar vergisi mükelleflerinin ve bilhassa sermaye şirketlerinin, üçüncü kişilerle ve ortaklarıyla hukuki, ekonomik ve mali ilişkiler kurabilmesine olanak tanımaktadır. Sermaye şirketlerinin amacı, ortaklarının kar elde etmesini sağlamaktır. Fakat bu şirketlerde kurumlar vergisinin yanı sıra ortakların da kar dağıtımına bağlı olarak gelir vergisi ödeyecek olması, ortakların ödeyeceği gelir vergisinin, karın yükseltilmesi açısından en aza indirilmesini sağlayacak farklı işlemlerin yapılmasına neden olmaktadır. Elde edilen kazançlardan kurumlar vergisi düşüldükten sonra dağıtılan kar paylarının ortakların eşinde gelir vergisiyle tekrardan kavranması, bu

kazançlar üzerinde oluşan toplam vergi yükünü arttıracak olduğundan, kurumlar ve ortaklar, bu durumun telafisini sağlamak için kimi hilelere başvurumaktadırlar. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, kanunlar tarafından bu biçimde oluşacak vergi kayıplarına engel olabilmek adına konulmuş vergi güvenlik tedbiridir.

Transfer fiyatlandırması, ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen mal veya hizmet alım ya da satımında uygulamada olan fiyat, bedel veya ücreti ifade eder. Transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımında, kurum içinde kalması gereken bir kazanç, farklı yollarla kurumla veya ortaklarıyla ilişkili kişi veya kurumlara aktarılmaktadır. Genel anlamda alım satım, imalat ve inşaat, kiralama, ödünç para alınması ve verilmesi vb. bir hukuki işlem arkasına saklanarak yapıldığı için bu menfaat taşınmasının transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılması bir hayli zor olmaktadır.

Türkiye’de transfer fiyatlandırmasına dair yasal düzenleme, tam karşılığı bulunmamakla beraber, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 17. maddesinde örtülü kazanç başlığında düzenlenmiştir. Fakat 5422 sayılı kanunla 1950 senesinde yürürlüğe giren örtülü kazanç dağıtımı konusu, teknolojik, ekonomik ve siyasi gelişmeler ve en mühimi de küreselleşme sürecine uyum ve vergi güvenlik amacını sağlayıp sağlayamadığı incelenecektir. Aynı zamanda bu kanunda yalnızca sermaye şirketleri yer almaktadır.

OECD (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü) modeline entegre olmak amacıyla 21.06.2006 tarihinde 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5520 sayılı yeni KVK yürürlüğe girmiştir. Bu kanunla, örtülü kazanç dağıtımı konusunda önemli değişiklikler gerçekleştirilmiş ve vergi güvenlik kurumu olan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı vergi mevzuatındaki yerini almıştır. Bu kanunla birlikte tüm kurumlar vergisi mükellefleri dahil olmuştur.

Bu çalışmada Kurumlar Vergisi’nde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusu incelenecektir. KVK’nın incelenecek olmasına karşın Gelir Vergisi Kanunu, Sermaye Piyasası Kurulu ve Gümrük Kanunu’ndan da kısaca söz edilecektir.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde transfer fiyatlandırmasıyla ilgili genel esaslar; ikinci bölümde, OECD ülkeleri ve Türkiye’deki transfer fiyatlandırmasına ilişkin yasal düzenlemeler; üçüncü bölümde ise, Kurumlar Vergisi’nde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konuları incelenmiştir.

BÖLÜM 1 TRANSFER FİYATLANDIRMASI HAKKINDA GENEL ESASLAR

Globalleşme süreciyle beraber ülkelerin var olan vergi sistemleri yeni kavramlarla karşı karşıya kalmaktadır. Çok uluslu şirketler her zaman olduğundan daha etkin bir biçimde globalleşmenin sağladığı imkanları aracı yaparak ülkelerin vergi gelirlerini yıpratmakta, kendi karlarını maksimum yapmakta ya da zararlarını minimuma düşürmektedirler. Vergi gelirlerinin aşındırılma tekniklerinden birincisi, transfer fiyatlandırma aracılığıyla elde edilen kazancın yüksek vergi oranlarının olduğu ülkelere düşük vergi oranlarının olduğu ülkelere taşınmasıdır (Doğruyol, 2008:4).

Küreselleşme ve bunun doğal bir neticesi olan uluslararası entegrasyonla beraber ileri teknolojik gelişmelerin hem ülkelerin vergi toplayabilme kuvvetlerine hem de vergi yükü dağılımına etki ettiği görülmektedir. Aynı zamanda, küreselleşmenin zaman içinde vergi gelirleri üstünde yarattığı etki yükselecek ve ülkelerin gelir istatistiklerinde böyle bir durum açık bir şekilde ifade edilmektedir.

Sözü edilen konu, uluslararası literatür çalışmalarında transfer fiyatlandırılması şeklinde anılmaktadır. ABD bu konuda ilk sırada yer almaktadır. Dünya ticaretinin serbestleştirilmesi ve yükseltilmesi hususunda çalışmalar gerçekleştiren OECD, tüm ülkelerin sistemlerinin uyumlu hale getirilmesi amacıyla öneride bulunduğu transfer fiyatlandırma rehberinde, tavsiye ve yeknesak özelliği taşıyan kurallar getirmiştir. Diğer ülkeler OECD düzenlemeleri kapsamında kendi iç yapılarını uyumlu hale getirmeye çalışmaktadırlar. AB üyeleri de buna benzer bir tutum sergilemektedirler.

Türkiye tarafından bu konu değerlendirildiği zaman uluslararası literatürde transfer fiyatlandırması şeklinde isimlendirilen kavramın Türkiye'nin mevzuat mevduatında KVK'da çıkarılan "transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" isimli vergi güvenlik yapısı ile karşılandığı görülmektedir. Türkiye'deki çok uluslu şirketlerin gelişmiş ülkelerde yer alan benzerleri oranında fazla olmaması bu olgunun daha çok ulusal düzeyde kalmasına sebep olmaktadır. Bu husus hem kavram açısından hem de mahiyet bakımından tekrardan incelenip Türk Gelir İdaresi tarafından değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Türkiye'de transfer fiyatlandırması aracılığıyla örtülü kazanç dağıtımı

yapısı, uluslararası nitelikte ilerlemeler ve bilhassa OECD'nin düzenlemeleri göz önüne alınarak düzenlenmiştir.

1.1.TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAVRAMI

Transfer fiyatlandırması terimi Türkiye'ye ilk olarak 1991 senesinde girmiştir. 1950 senesinde yürürlüğe konulan ve 2006 senesine dek yürürlükte duran 5422 sayılı kurumlar vergisi kanununda yer alan “örtülü kazanç dağıtımı” ile alakalı bulunan hükümler, transfer fiyatlandırmasıyla alakalı ülkemizde bahsi geçen hükümler şeklinde görülebilir. Ancak asıl olarak, 21.06.2006 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” ifadesinde transfer fiyatlandırması ilk kez kanun metninde yer almıştır (Güney ve Bozkurt, 2011:152).

Uluslararası literatürde yer alan oldukça mühim olan ve İngilizce olarak “Transfer Pricing” şeklinde isimlendirilen kavramın Türkçe çevirisi yapıldığında transfer fiyatlandırması şeklinde olmaktadır. Yapılan tanımlardan bazıları şu şekildedir:

Transfer fiyatlandırması, herhangi bir işletmenin kar veya gelir gider paylaşımı bakımından ilişkili bulunduğu, aynı çıkarlara sahip olan ana şirket ve ona ilişkili kişilerde ya da denetim ve yönetim bakımından egemen konumda olan şirketlerin, şube ve ortaklarıyla karşılıklı şekilde mal ve hizmet sunumunda uygulamaya konulan fiyatlamadır (Saraçoğlu ve Kaya, 2006:150).

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

Uluslararası çapta transfer fiyatlandırması, ilişkili uluslararası işletmeler arasında yer alan ülke sınırlarını geçen hizmet ve mal transferinde uygulamaya konulan fiyattır (Doğan, 2006:260).

Transfer fiyatlandırması bahsinin geçebilmesi için, herhangi bir şirketin kendine bağlı bulunan birimlere alım, satım gibi işlemler gerçekleştiriyor olması ve birbirleriyle ilişkili birimler arasında uygulanan fiyatın emsal bedelden daha farklı olması gerekli olmaktadır. Emsal bedel ise yalnızca cari fiyat ile belirlenememekte; mal, vade ve hizmet kalitesi, yapılan işin zamanında gerçekleştirilmesi veya farklı finansal avantajlar olarak kendini belli etmektedir.

Bir işletmenin gayrimaddi varlıklarını ve mallarını ilişkili olan işletmelere transfer yaparken veya hizmet verirken uygulamaya koyduğu fiyat olan transfer fiyatları pozitif bir anlam taşımaktadır. Ancak transfer fiyatlandırması konusunun, ilişkili işletmeler arasındaki mali ve ticari işlemlerde yer alan fiyatların, serbest piyasa ekonomisinde benzer ve aynı şartlar altında, benzer veya aynı işlemlere taraf bağımsız bireyler arasında karar alınabilecek fiyatlara oranla önemli oranda yüksek ya da düşük olması durumunda negatif bir anlama gelmektedir. Bu durum “yapay transfer fiyatlandırması” olarak adlandırılır (Doğruyol, 2008:5).

Transfer fiyatlandırmasının saptanması ve çözüme ulaştırılması yurtiçi işlemler içinde çok sorun yaratmazken, birden çok ülkenin vergilendirme kapasitesine etki eden uluslararası işlemler içinde olayın çözüme ulaştırılması fazla kolay olmamaktadır. Aynı ülke içinde yer alan grup içi şirketler içinde yapılan işlemler yalnızca o ülkenin vergi gelirlerini alakadar ediyor olmasına karşın, uluslararası karaktere sahip hizmet ve mal transferlerinin fiyatlandırılması birçok ülkenin vergi gelirini ve milli gelirini çok yakından alakadar etmektedir (Doğruyol, 2008:6).

Özellikle uluslararası şirketlerce transfer fiyatlandırılmasının vergi planlaması aracı şeklinde ödenecek ya da ödenmesi gerekli olan vergi miktarını düşürmek için kullanılması, şirketler ve hükümetler arasında egemenlik yaklaşımının çatışması biçiminde kabul görmektedir. Şirketlerin karlarını yükseltme amacının yanında hükümetlerin de kamu finansmanını gerçekleştirmek amacıyla vergi tarife ve oranlarını saptama ve uygulama isteği şirketler ve devletin çatışma yaşamasına sebep olmaktadır (Taşkın, 2012:33).

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. Maddesinin 3 numaraları fıkrasına göre; “*emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kağıtlar 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*” (ASMMMO, 2012:111).

1.2.TRANSFER FİYATLANDIRMASININ TARİHÇESİ

Transfer fiyatlandırması hususunda ulusal anlamda ön planda tutulabilecek en önemli düzenleme ABD tarafından gerçekleştirilmektedir. Çünkü ABD, transfer fiyatlandırması hususunda ilk düzenlemeleri gerçekleştiren ve transfer fiyatlandırması hususundaki esas yapıları ilk gerçekleştiren ülke konumundadır. Sonraki dönemde başka ülke ve kuruluşlar tarafından bu konu üzerine yapılan bütün düzenlemelerde, ABD'nin yapmış olduğu düzenlemeler baz alınmıştır (Doğruyol, 2008:7).

Transfer fiyatlandırması işletme ve ekonomi dallarında 20. yy'da tartışmalar açılmış ve konu başlangıç itibarıyla, bir işletmenin değişik bölümleri arasındaki hizmet ve mal teslimlerindeki fiyatlamayla kısıtlı kalmıştır. Önceleri yalnızca vergi idareleri ve bir iki uzmanın eğildiği ve konu üzerinde araştırma gerçekleştirdiği bir konu olan transfer fiyatlandırması globalleşme ve çok uluslu şirketlerin fazlalaşmasıyla beraber günümüzde ekonomistler, politikacılar, iş adamları vb kişilerin de odak noktası olan bir konu durumuna gelmiştir. Günümüzde de önemi sürekli olarak artan bir konu şeklinde görülmektedir. Bilhassa uluslararası ticaretin % 60'ından fazlasının çok uluslu şirketler içinde gerçekleşmesi bu kavramın yaygınlaşması, fabrika otomasyonunun yaygınlık kazanması, esnek üretim sistemleri, bilgisayar destekli sistem, toplam kalite yönetimi, kıyaslama yaklaşımı vb uygulamalar, internet sistemi içindeki gelişim neticesinde bilgiye erişimde ortaya çıkan kolay kalma, iletişim daha kolay hale gelmesi vb sonuçlar transfer fiyatlandırması konusunda yeni açılımlara sebep olmuştur (Taşkın, 2012:31).

Çok uluslu şirketlerin global çapta yürüttükleri faaliyetler birden fazla devletin milli gelirini doğrudan etkilediği için TF, ile ilişkili olarak özellikle OECD'nin tavsiye ettiği yönlendirici düzenlemeleri bulunmaktadır.

OECD 1977 Raporu'nun en önemli özelliği, transfer fiyatlandırması sorununda vergilendirilebilir kazancın yanı sıra esas olarak "mesafeli duruş ilkesi" kapsamında emsal bedelin belirlenmesinin gerekli olduğunun ilk kez ortaya konulmasıdır. OECD 1984 Raporu'nda ise TF, grup içi hizmetler ve bankalar arası faiz uygulamaları kapsamı içinde değerlendirilmiştir (Ağar, 2011:35).

OECD 1979 Raporu'nda TF ile ilişkili şekilde emsal bedelin belirlenmesinde OECD; "karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemi", "yeniden satış fiyatı yöntemi" ve "maliyet artı yöntemi" olmak üzere üç yöntem önerisinde bulunmuştur (Ağar, 2011:36).

TF hususundaki temel ilkeler OECD'nin 1995 senesinde hazırlayarak her sene gözden geçirdiği "Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi"nde yer alır. Bu rehber, 1995, 1996, 1997, 1999, 2008, 2009 ve 2010 senelerinde güncellenmiştir (Ağar, 2011:36).

AB'de dolaysız vergilerdeki uyumlaştırma çabaları, dolaylı vergilere oranla daha yavaş olmaktadır. Dolaysız vergilerde AB, zorlayıcı hükümler uygulamaktan çekinir. Bu nedenle vergiler alanında tam bir uyumun sağlandığını söylemek mümkün değildir.

Uluslararası vergi uyumsuzluklarının her geçen gün artması ve çeşitlenmesi karşılıklı anlaşma usulünü yetersiz durumda bırakmıştır. Bu nedenle tahkim usulü gündeme gelmiştir.

Tahkim Anlaşması, Avrupa Komisyonu'nun 1976 senesindeki direktif önerisine dayanmaktadır. Tahkim Anlaşması'nın asıl amacı, TF ile meydana gelen çifte vergilendirmeyi en kısa zaman diliminde çözüme kavuşturaktır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, OECD Rehberi'ndeki TF yöntemlerinin geliştirilmesi, belgelendirme sorunları ve Tahkim Anlaşması uygulama ve gelişmelerini değerlendirmek için AB bünyesi içinde 2002 senesinde Ortak TF Forumu kurulmuştur (Ağar, 2011:37).

ABD İç Gelir İdaresi (IRS) kurumlar vergisi uygulamasında TF'yi, vergilendirmeye yönelik en önemli meydan okumalarından bir tanesi şeklinde algılamaktadır. IRS, TF'nin kötüye yönelik kullanımının önüne geçmek üzere çok uluslu şirketlerle ciddi bir mücadelede bulunmaktadır. Dolayısıyla TF'ye yönelik ilk düzenlemelerin ABD'de yapılmış olması tesadüf görülmemektedir (Ağar, 2011:39).

1.3.TRANSFER FİYATLANDIRMASININ İŞLEYİŞİ

Transfer fiyatlandırması genel anlamıyla, ÇUŞ'ların ilişkili şirketleri veya kendi iştiraki arasında oluşan işlemlerden kaynaklanmış karın vergi ve diğer amaçlar doğrultusunda dağıtımıyla ilişkilidir.

ÇUŞ'lar, değişik ülkelerde yer alan ilişkili şirketler arasında alım-satım işlemlerinde kullanılacak transfer fiyatlandırması hususunda dikkatli olmaları gereken çok önemli bir unsur, grup şirketlerin yer aldığı vergi sistemleridir. Çünkü transfer fiyatlandırması genellikle şirketlerin yer aldığı ülkelerdeki vergi sistemleri olmaktadır. Bununla birlikte transfer fiyatlandırması genellikle şirketin toplamda bulunan vergi yükünü minimum

seviyeye düşürmede bir araç şeklinde görülmektedir. Başka bir ifadeyle şirketler, grup içi transfer fiyatlarını, ilişkili şirketlerin yer aldığı ülkelerdeki vergi oranları baz alınarak saptanmakta, vergi oranı düşük seviyede olan ya da vergilendirme sistemi yer almayan ülkelere olan hizmet ve mal transferinde düşük fiyatlandırma stratejisi, vergi düzeyi yüksek olan ülkeler yapılan hizmet ve mal transferlerinde de yüksek fiyatlandırma stratejisi uygulanmaktadır. Dolayısıyla vergi oranı çok düşük veya vergi sistemi olmayan ülkedeki şirketin girdileri düşük kalacağından kar oranı yükselecek ve bu yüksek kardan dolayı ödeyeceği vergi bir nebze düşük ya da sıfır olmaktadır. Bir başka ifade ile karın büyük kısmı ya da tamamı şirkette kalmaktadır. Başka bir taraftan vergi oranı yüksek olan ülkedeki şirketin de girdileri yüksek olacağı için, kar oranı da düşük olacak ve büyük olasılıkla bir vergilemeden yine kaçınılmış olunacaktır (Saraç, 2005:89).

Bahsedildiği gibi, ÇUŞ açısından transfer fiyatlandırmasıyla vergi yükümlülüğünü düşürme yolunda ilişkili şirket önemli bir role sahiptir. Çünkü ilişkili şirket, ana şirketin bir faktörüdür ve transfer fiyatlandırması açısından önemli bir unsurdur. Bir ÇUŞ'un düşük vergili ya da vergisiz bir ülke içinde bir ilişkili şirkete sahip olma isteğinin temelinde iki değişik sebep olabilir(Doğruyol, 2008:8):

1. İlişkili şirket, yer aldığı düşük vergiye sahip ülke içinde normal faaliyetlerini devam ettirir ve elde ettiği karın da çok ufak bir bölümünü vergi şeklinde verip, çok daha önemli bir bölümünü elde tutma avantajını barındırır.
2. Ana şirket yalnızca vergiden kaçma hissiyle düşük vergili ülkede bir ilişkili şirket satın alır ya da kurar.

Bu noktadaki esas amaç, karı, yüksek gelir vergisine sahip ülkeden düşük gelir vergisine sahip ülkeye ilişkili kişi yoluyla geçirmektir.

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin örnek şu şekildedir:

Örnek: Tablo 1.1.'de görüldüğü gibi, A ülkesinde yer alan ABC şirketi senede 1000 tane televizyon üretimi gerçekleştirmektedir. Şirketin üretilen televizyonları B ülkesinde yer alan iştiraki BCD şirketi yoluyla piyasaya sürmektedir. ABC şirketi bu televizyonların bir tanesini 1000\$'dan BCD şirketine satmaktadır. BCD şirketi ise maliyetine %25 kar ilave ederek satmaktadır. A ülkesinde kurumlar vergisi oranı %50 iken B şirketinde ise %20 oranındadır. Bu veriler altında ÇUŞ'un konsolide gelir tablosu Tablo 1.2.'deki gibi olacaktır. ÇUŞ'lar grubu piyasada gerçekleştirilen 1.250.000 \$'lık konsolide satış arkasına toplam 180.000\$ konsolide vergi ve 270.000 \$ net karı vardır. Fakat ÇUŞ'un

asıl hedeflerinden bir tanesi de, yukarıda bahsedildiği üzere, transfer fiyatını kurumlar vergisi matrahını düşürecek biçimde kullanmaktır. Böyle bir durumda grup içi transfer fiyatı 1000\$’dan 800\$’a düşürülürse çok uluslu şirketlerin konsolide vergi sonrasında oluşan karında artış meydana gelmektedir.

Tablo 1.1. Transfer Fiyatlandırmasının İşleyiş Örneği - 1 (\$)

	A Ülkesi (ABC) A.Ş.	B Ülkesi (BCD) A.Ş.	Konsolide Tablo
Satış Geliri	1.000.000	1.250.000	1.250.000
Satılan Malın Maliyeti	(600.000)	(1.000.000)	(600.000)
Diğer Giderler	(100.000)	(100.000)	(200.000)
Vergi Öncesi Kar	300.000	150.000	450.000
Kurumlar Vergisi	(150.000)	(30.000)	(180.000)
Vergi Sonrası Kar	150.000	120.000	270.000

Kaynak: Doğruyol, M., 2008, Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Transfer Fiyatlandırması, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, s.9.

Tablo 1.2.’de görüldüğü gibi A ülkesinde üretimi yapılan televizyonların düşük vergilerin olduğu B ülkesine çok daha düşük fiyatla satılarak elde edilen karın önemli bir kısmının B ülkesinde bırakılması sonucunda ÇUŞ grubunun toplam ödenecek vergisi 180.000\$’dan 120.000\$’a inmiştir. Bununla birlikte konsolide net karlılığını 270.000\$’dan 330.000\$’a çıkarmıştır. Bu durumda 60.000\$ civarında vergi avantajı sağlamaktadır.

Tablo 1.2. Transfer Fiyatlandırmasının İşleyiş Örneği

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

Kaynak: Doğruyol, M., 2008, Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Transfer Fiyatlandırması, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, s.10.

1.4.TRANSFER FİYATLANDIRMASININ AMAÇLARI

Küresel ekonomide transfer fiyatlandırmasının işletmeler bakımından uygulanmasının birkaç sebebi bulunmaktadır. İşletmeleri bu hususta güdüleyen asıl motivasyon; vergi olmaktadır. Vergi, uluslararası transfer fiyatlandırmasının son derece önemli fakat yalnız olmayan amacıdır (Aslan, 2006:19).

ÇUŞ'ların transfer fiyatlandırmasıyla alakalı şekilde ABD'de 179 işletme yönetici ile gerçekleştirilen ankette kararlarına etki eden amaçların en mühimi vergisel olmasıdır diyebiliriz. Yapılan bu araştırmaya istinaden uluslararası transfer fiyatlandırmasının üç önemli amacının olduğu söylenebilir (Özmen, 2008:152):

- İç yönetim merkezli amaçlar (%21)
- Vergi yükü ve ilgili amaçlar (%51)
- Uluslararası ve işlevsel amaçlar (%28)

Bahsi geçen amaçlar genel anlamıyla üçe ayrılabilir (Doğruyol, 2008:10):

1. Vergisel amaçlar
2. Vergisel olmayan amaçlar
3. Uluslararası amaçlar

1.4.1.Vergisel Amaçlar

Küresel vergi yükünün en alt seviyede tutularak toplam karın maksimum düzeye ulaştırılması, transfer fiyatlandırılmasının vergisel amacıdır (Saraçoğlu, 2006:107). Bu sebeple çok uluslu şirketlerin vergisel amaçlarının farkındalığında olan ülkeler, elde edecekleri vergi gelirlerinin önemli bir bölümünden vazgeçip vergi oranlarını düşük seviyede sabitleyerek transfer fiyatlandırmasına olanak tanıyıp yabancı doğrudan yatırımlarından vazgeçebilmektedirler.

Transfer fiyatlandırması olgusu, temelinde çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlarını vergisel amaçlar yoluyla kötü niyetle kullanmaları sebebiyle bir probleme dönüşmektedir. Çok uluslu şirketler küresel karlarını maksimum yapmak üzere transfer fiyatlandırmasından faydalanmakta başlı şirketlerin yer aldığı ülkedeki vergi kanunlarına göre transfer fiyatlarını belirlemektedirler (Saraçoğlu ve Kaya, 2006:152). Transfer fiyatlandırması manipülasyonu, çok uluslu şirketlerin vergiye yönelik karlarını düşürmekte ve vergi sonrası karlarını arttırmaktadır.

Transfer fiyatları gerek vergi yükümlülere gerekse de vergi idareleri açısından son derece önemlidir. Çünkü bunlar değişik vergilendirme yetkileri ışığında faaliyette bulunan ilişkili şirketlerin gelir ve giderlerini ve bununla birlikte vergi matrahlarını önemli oranda etki etmektedir. Transfer fiyatlandırması problemleri, aynı vergilendirme yetkisi altında yer alan ilişkili şirketler arasında da görülmektedir. Fakat bu problemin uluslararası boyutunun çözüme ulaştırılması bir hayli güçtür. Çünkü bu tarz problemlerde birden çok devletin vergilendirme yetkisinin kullanımı mevzu bahistir ve bu nedenle transfer fiyatının bir devlette tekrardan ayarlanması bir başka devlette de karşı ayarlamasının gerçekleştirilmesini zorunlu kılar. Ancak diğer devletin karşı ayarlama uygulamasına olumlu bakmaması durumunda çok uluslu şirketlerin karının bu kısmı için iki kere vergilendirmeye tabi tutulmuş olur. Bu sebeple meydana gelebilecek çift vergilendirme riskinin minimum düzeye düşürülmesi, sınır ötesi işlemlerde uygulamaya konulacak transfer fiyatlarının saptanması hususunda ortak bir uluslararası paydanın yaratılmasına dayalıdır.

Uluslararası ticari faaliyetlerde her ülkenin kendisine kalan vergileri tahsil etme arzusunda olmasına karşın, çok uluslu şirketlerde ülkeler arasında farklı düzenleme ve kolaylıklardan yararlanarak vergi yüklerini minimuma indirmek isterler ve çok uluslu şirketlerle ülkeler arasında geçen bu mücadele de uluslararası vergi hukukunun en revaçta konusu transfer fiyatlandırması olgusunun oluşmasına neden olmaktadır (Türkkot, 2005).

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

Transfer fiyatlandırması, hizmet ve mal fiyatlarında farklılaşma yaratmanın yanı sıra, yarar sağlamayacak bağlı ortaklıkların yüksek oranlarla satın alınması vb biçimlerde de olabilmektedir. Vergi avantajı, indirim ve teşviklerin yüksek seviyede olduğu ülkeler içinde karın yüksek seviyede seyretmesi amacıyla, merkez giderlerinin bahsedilen ülkelerde yer alan ilişkili şirketlere yansıtılmaması ya da çok az oranda yansıtılması biçiminde de seyredebilmektedir.

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

- Vergi oranları yüksek seviyedeki ülkelerde, ilişkili şirketlerden düşük fiyatla satış ve yüksek fiyatla alış gerçekleştirerek, vergi oranı düşük seviyede olan ülkelerde de aksi politikalarla daha az vergi yükü sağlanması,
- Dışarıya ödenen kar oranı, know-how, patent ve marka hakkı karşılığında stopaj vergisi kesilecekse bunlar adına gerçekleştirilecek ödemelerin dışarıdan satın alınan malların fiyatı dahilinde yurtdışına kaydırılması ile çok daha düşük stopaj vergisi ödenmesi,
- İthalatı yapılan malların transfer fiyatının düşük seviyede gösterilerek katma değer vergisi ve gümrük vergilerinin daha düşük ödenmesi,
- Kar transferlerine, kurlara ve dövizle karşı konulan kısıtlamalardan etkilenmemek amacıyla transfer fiyatları değiştirilerek daha düşük oranda vergi ödenmesi,
- Çok uluslu şirketlerin merkezinde gerçekleştirilen ve ilişkili şirketlerin faydalandığı hizmet bedellerinin ilişkili şirketlere dağıtılmasında, vergi oranı yüksek düzeyde olan ülkelerdeki ilişkili şirketlerin payı yükseltilirken vergi oranı düşük seviyede olan ülkelerde yer alan ilişkili şirketlerin payı düşürülerek vergi oranı yüksek düzeyde bulunan ülke içindeki şirketin maliyetlerinin yükseltilmesi koşuluyla az kar elde edilmesi ve dolayısıyla daha düşük düzeyde vergi ödenmesi.

1.4.2.Yönetimsel Amaçlar

Transfer fiyatlandırması hususunda en fazla dikkat çeken konu vergisel amaçlar olmasına karşın çok uluslu şirketlerin vergisel amaçlar haricinde farklı amaçları da vardır.

Transfer fiyatlaması ile alakalı erişilmek istenilen önemli iki yönetsel amaçlanan hedef vardır. İşletme dahilinde optimal kaynak dağılımının yapılarak, işletme düzeyinde hedeflenen amacın optimum seviyesi ve işletmede amaç sistemine uyum göstermesidir.

İşletmelerin iç ya da yönetimsel amaçları ilişkili şirketleri arasında yaşanan hizmet ve mal transferlerinde uygulamaya koyacakları transfer fiyatlarına etki edebilmektedir. İşletmenin amaçladığı hedefler, yöneticilerin belirlediği hedefler arasında oluşan uyumu yükseltme, yöneticileri teşvik etme gibi amaçları araştırmaktadır. Uygulamaya konulacak transfer fiyatlaması stratejisiyle şirketlerin üretim için gerekli kılınan mallar ya da

hammadeleri ilişkili şirketlerden satın almak koşuluyla şirket tarafından saptanmış hedefler hayata geçirilebilmektedir.

Şirketlerin hedeflenen ilk amaçları gelir olduğundan, ürün, transfer fiyatı ya da hizmeti ilişkili şirketlere sağlayan işletmeler bakımından bir gelir kaynağı oluşturmaktadır. Aynı zamanda hizmetten faydalananlar bakımından da bir maliyet faktörü şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu sebeple bu tip bir fiyatlandırma tekniği bölümlerin karlılığına etki edeceği için bölümsel olarak elde edilen başarının ölçülmesinde önemli bir unsur olmakta ve bu bağlamda fiyatın tarafsız ve objektif ölçüler sınırında saptanması gerekmektedir (Köse ve Ferhatoğlu, 2008:5). Bölümsel başarının saptanması konusunda transfer fiyatlandırması önemli bir rol oynamaktadır.

İşletme içindeki farklı departmanlar arasında gerçekleştirilen transferlerin işletme departmanları arasında sorumluluk alanlarının yaratılması sonucu, her bir bölümün kendi performansının değerlendirmeye alınması, departman yöneticilerinin başarı elde etmedeki yönelim ve hırslarının yükselmesine neden olarak performans değerlendirmesi aşamasında kolaylık ve objektiflik sağlayacaktır (Kartal, Sevim ve Gündüz, 2008:369).

Şirket içinde merkezkaç yönetim yaklaşımının benimsenmesi durumunda, departman yöneticisinin departman karından yükümlü olması, yöneticinin departman karını maksimum düzeyde yükseltebilecek transfer fiyatını saptama sorumluluğunu ortaya koyarak, optimum transfer fiyatının saptanması hususunda departman yöneticisini teşvik edecektir. Böyle bir durum da optimum transfer fiyatının saptanmasını gerçekleştirecektir. (Köse ve Ferhatoğlu, 2008:5-6).

Çok uluslu şirketler açısından transfer fiyatlandırmasının etkisi sektörden sektöre, şirketten şirkete farklılık göstermektedir. Böyle bir durumda siyasi faktörlerinde ön plana alınarak değerlendirmesi yapılmalıdır. Ev sahibi ülkeler açısından transfer fiyatlandırmasının kontrolünü sağlamak amacıyla ortaya koyacağı prosedür ve kurallar problem oluşturmasına karşın dar alanda fırsat da doğurabilmektedir. Fırsat oluşturması potansiyel suçları kontrol altında tutmak dar bölgede avantaj elde edilmesini sağlamaktadır. Dolayısıyla kıt kaynaklara sahip yönetimler açısından önemli bir durumdur.

Transfer fiyatlandırması bakımından olası farklılık çok uluslu şirketlerle yerel şirketlerin birbirinden farklı amaçlarının olmasıdır. Yerel şirketlerin transfer fiyatlamasına başvurmasının amaçları (Seal vd., 2006:724):

- Amaç uyumluluğunun gerçekleştirilmesi,
- Yöneticilerin motivasyonlarının yükseltilmesi,
- Performans değerlendirmesinin iyileştirilmesi,
- Bölümsel özerkliğin yükseltilmesi,

Çok uluslu şirketlerin amaçları ise (Seal vd., 2006:724):

- Vergilerin düşürülmesi,
- Rekabetçi pozisyonun iyileştirilmesi,
- Yabancı borsa riskinin düşürülmesi,
- Yabancı devletler olan ilişkilerin iyileştirilmesidir.

1.4.3.Uluslararası Amaçlar

Çok uluslu şirketler, hem ulusal sermayeyi uluslararası düzeye getirirler hem de pazarlama, üretim ve finans vb. faaliyetleri de global bir kapsama yaymaları sebebiyle iktisadi globalleşmenin kanıtı ve sonucu şeklinde kabul görmektedir. Bu şirketlerin ulus devletler ile bağlantıları, yönetim kademeleri, organizasyon şekilleri, yapıları ve sahipleri değişiklik göstermektedir. Bu şirketlerin küresel bazda karlarını yükseltme gayretleri ilişkili şirketleriyle olan fiyatlandırma stratejilerine etki etmektedir. Bununla birlikte devletler bakımından da vergilendirme üzerinde yetki sahibi olmalarına etki etmektedir (Taşkın, 2012:46).

Global ekonomi ortamında rekabete uyum sağlayabilme hedefinde olan çok uluslu şirketlerde hizmet ve mal fiyatlandırmasının görülen en önemli amacı, rekabet ortamının olduğu bir piyasa yaratmak veya oluşan bu piyasayı devam ettirmektir. Bu amaçlar doğrultusunda piyasada belli bir yer edinen şirketler fiyatlarına ayar verme yöntemine başvurabilmektedirler. Bu sebeple uygun bir transfer fiyatı saptayarak, ilişkili şirketine piyasaya girme hakkında destek olmanın yanı sıra, durgun talep koşuluna karşın fiyat indirimleri uygulamasına izin verebilmektir (Taşkın, 2012:46).

1.5.TRANSFER FİYATLAMASI UYGULAMASI İÇİN GEREKLİ ŞARTLAR

Şirket dahilinde kimi şartların var olması transfer fiyatlaması uygulamasının gerçekleştirilmesi için gerekli olmaktadır. Merkezkaç yönetim yaklaşımında tüm

bölümlerin başında yer alan yöneticilerin kendi bölümlerinin elde ettiği başarıdan sorumlu olması, bu yöneticilerin kendi bölümleri ile alakalı kimi özelliklere sahip olmasını zorunlu kılmıştır. İlk olarak yöneticilerin kendi bölümleri ile alakalı şekilde faaliyetlerin yürütülmesinde gereken kabiliyet, yetenek kazanmış olmaları ve alakalı konuda uzman seviyede olmaları gerekmektedir. Aynı zamanda bölümler arasında bağımsız durumun sağlanarak, alt yöneticilere üst yöneticilerin baskı kurmasının engellenmesi gerekmekte ve bölüm yöneticileri içinde pazarlık yapma olanaklarının bulunması gerekmektedir.

1. Transfer Fiyatlandırmasının Ekonomik Açıdan İncelenmesi:

Transfer fiyatlandırması şirketler bakımından, bilhassa özerk yönetim, yatırım amaçlı yönetim ve kar amaçlı yönetim kavramlarının git gide yükselen ölçüde tartışılması neticesinde önemini her geçen gün yükselmeye başlamıştır. Merkezileşmeden özerkliği kaynak kabul eden yönetim yaklaşımı ya da yatırım ya da kar amaçlı yönetim kavramlarının yükselen oranda kullanılmaya başlanması, uluslararası ticaret kapsamında şirketler arası transferlerin önemini artarak yaygınlaşması transfer fiyatlandırması bakımından önem kazanmaya başlamıştır. bununla beraber, şirketlerin kendi aralarına gerçekleşen transferlerde, transfer fiyatlandırmasının transferin sağlandığı ülkelerin gümrük ve vergi idarelerinde sürekli takip edilmesi ve ilişkili taraflar arasında gerçekleştirilen işlemlerin ve bilgilerin açıklanmasına gereksinimin yükselmesi transfer fiyatlandırmasının teoride ve uygulamada önemini daha da yükseltmiştir (Taşkın, 2012:47).

a. Ara malının Piyasası Olmaması Durumunda Oluşacak Transfer Fiyatı

Ara malının piyasasının bulunmadığı bir ortamda, bu ortam dahilinde malın üretimi gerçekleştiren kar merkezinin üretimi (a), bu malı kullanıma alacak kar merkezinin (b) gereksinimine göre saptanacak olup, (b) bölümü ne kadar mal üretip satacak ise, (a) bölümü o miktar oranında ara malı üretmek zorunda kalacaktır.

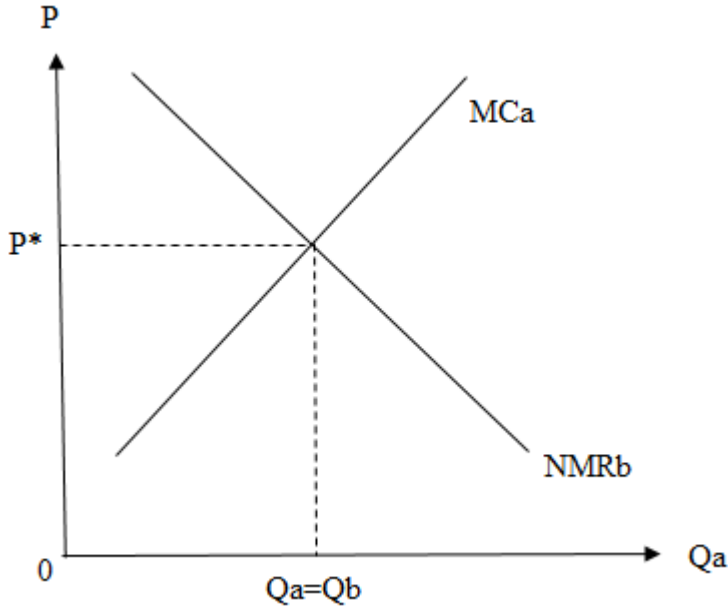
Şirketlerin maliyetlerinin birbirlerinden bağımsız olduğu düşünüldüğünde, şirketin marjinal maliyeti $MC = MC_a + MC_b$ şeklinde ifade edilir. Şirket içi optimum kaynak kullanımı ise; şirketin kar maksimizasyonunu sağlayan üretim miktarı marjinal gelirin marjinal maliyete eşitlendiği noktada ortaya çıkacaktır. (b) bölümünün ara malının bir biriminin (a) bölümünden P^* fiyatı ile satın aldığı durum itibarıyla b bölümünde üretim miktarı;

$MR=P*MC_b=MC$ şeklinde ifade edilecektir.

$P*=MC_a$ ise

$MR=MC_a+MC_b=MC$

$Q_a=Q_b$ şeklinde eşitlik sağlanacak ve P^* transfer fiyatı şirketin toplam karını maksimum yapan nokta olacaktır.



Şekil 1.1. Ara Malının Piyasasının Olmaması Durumunda Oluşacak Transfer Fiyatı

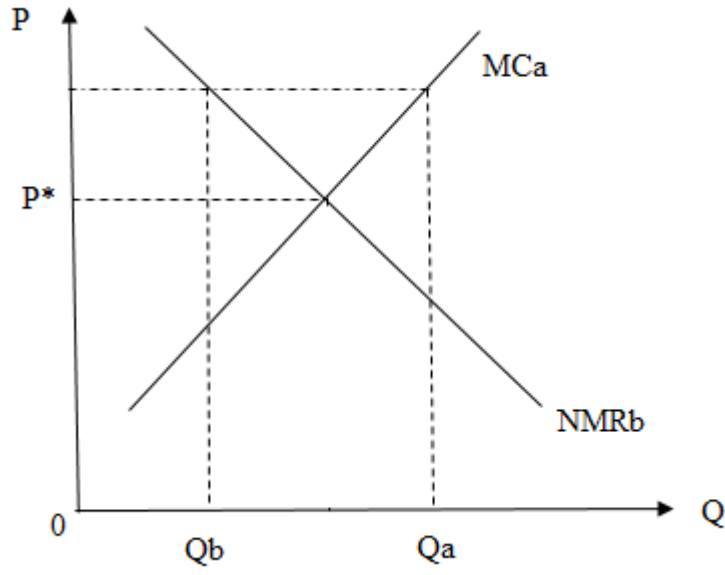
Kaynak: Taşkın, Yasemin, 2012, Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi, Türkmen Kitabevi, İstanbul, s. 49.

$NMR_b=MC_a$ (a) kısmının üretim miktarı

$MC_a=P^*$ transfer fiyatı

b. Ara Malının Tam Rekabet Şartlarına Sahip Piyasasının Olması Durumunda Transfer Fiyatı

Ara malının tam rekabet şartlarına sahip piyasasının olması durumunda, mal satın almak isteyenlerle mal satmak isteyenlerin kesiştiği piyasanın var olduğu durumda kar merkezlerinin üretim miktarlarını birbirlerine uyumu hale getirmek zorunda olmayıp, ara malı üreten (a) piyasaya satışa sunabilecektir.



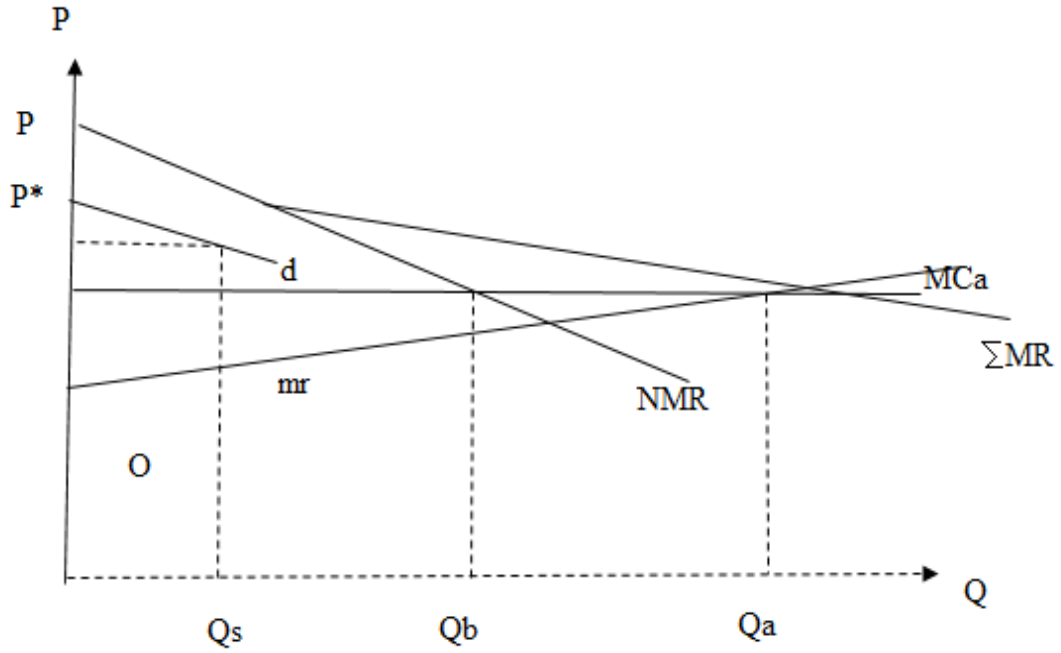
Şekil 1.2. Ara Malının Tam Rekabet Şartlarına Sahip Piyasasının Olması Durumunda Transfer Fiyatı

Kaynak: Taşkın, Yasemin, 2012, Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi, Türkmen Kitabevi, İstanbul, s. 51.

Tam rekabet koşullarına sahip piyasanın var olması durumunda transfer fiyatı piyasa fiyatı olduğundan işletmenin genel karlılığı da maksimum seviyede olmaktadır.

c. Ara Malının Eksik Rekabet Şartlarına Sahip Piyasanın Olması Durumunda Oluşacak Transfer Fiyatı

Ara malının eksik rekabet şartlarına sahip piyasanın olması durumunda (a) kısmı üretiminin marjinal maliyeti piyasa fiyatının gerisindedir. (a) kısmı tekeli varsayımı altında; (a) kısmı iki ayrı talep ve piyasa eğrisi ile karşılaşmaktadır. İşletmenin toplam karının maksimizasyonu sağlanabilmesi için (a) kısmının marjinal maliyetinin her marjinal gelire aynı anda eşitlenmesi gerekli olmaktadır.



Şekil 1.3. Ara Malının Eksik Rekabet Şartlarına Sahip Piyasanın Olması Durumunda Oluşacak Transfer Fiyatı

Kaynak: Taşkın, Yasemin, 2012, Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi, Türkmen Kitabevi, İstanbul, s. 52.

$$MCa = \sum MR,$$

$$MCa = MR,$$

$MCa = NMR$ eşitliklerinin aynı anda sağlanması işletmenin kar maksimizasyonunu sağlamasını ifade etmektedir.

d. Ekonomik Analiz Açısından Karlılığı Maksimize Edecek Fiyat Düzeyi

Ekonomik analiz bakımından maksimum karı verecek fiyat-çıktı bileşimi, marjinal maliyet ile marjinal gelirin ($MR=MC$) eşit olduğu seviyedir ve bu seviye optimum çıktı seviyesi şeklinde isimlendirilmektedir.

Gerçekleştirilen ekonomik analiz, insan faktörünün göz önünde tutulmayarak yöneticilerin bağımsız çalışma ortamının ortadan kaldırılması ve ulaşacak bilgilerin sağlıklı olup olmayacağının etkilenmesi gibi sebeplerle eleştiri konusu olmuştur. Bununla birlikte bölümlerin bağımsız oluşu yani teknolojik bağımsızlık yaklaşımı, kesin ve risk içermeyen konuların göz ardı edilmesi de başka eleştiri noktalarını meydana getirmektedir (Taşkın, 2012:53).

2. Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri

Transfer fiyatlarının saptanması hedeflenen amaç, uygulanacak fiyat saptama tekniğinin de farklılaşmasına sebep olmaktadır. Kar sorumlulukları bakımından gerçekleştirilecek bir değerlendirmede alt bölümlerin kar sorumlulukları yoksa başka bir deyişle alt bölümler tamamıyla maliyet merkezli olarak yapılanmaya gittiyse uygulanarak transfer fiyatlamasında maliyetler göz önüne alınarak fiyat belirlenecektir. Ancak kar sorumlulukları alt kısımlara ayrılmışsa, uygulanacak transfer fiyatlaması tekniği maliyet artı kar merkezli şekilde belirlenecektir. Transfer fiyatlandırması yönetiminin saptanmasında alt bölümler bakımından yapılmış tanımlama teknikleri de değişecektir.

Transfer fiyatlandırması yöntemleri şu şekilde sınıflandırılabilir (Taşkın, 2012:54):

1. Pazara dayalı transfer fiyatlandırması
2. Maliyet temeline göre oluşan transfer fiyatlandırması
 - a. Değişken maliyet yöntemi
 - b. Tam maliyet yöntemi
 - c. Maliyet temelli transfer fiyatında kar payı eklenmesi
 - i. Maliyete normal kar payı eklenmesi
 - ii. Maliyete katma değer eklenmesi
3. İkili (dual) transfer fiyatlandırması yöntemi
4. Karşılıklı anlaşma ile tespit edilen transfer fiyatlandırması

1.6.TRANSFER FİYATLANDIRMASININ ÖNEMİ

Günümüzde işletmelerde özerk yönetim, yatırım amaçlı yönetim ve kar amaçlı yönetim olgularının ciddi şekilde tartışıldığı gözlemlenmektedir. Transfer fiyatlandırması hem ilişkili şirketlere ya da kollara özerklik getirmekte hem de şirket içinde karar vermede ve dışarıya rapor edilen finansal tablolarda önemli bir rol oynamaktadır. Transfer fiyatlandırmasının son zamanlarda artış gösteren önemi 4 faktörle açıklanabilmektedir (Doğruyol, 2008:14):

- Şirketler arası transferlerin uluslararası ticarete önemi
- Merkezi yapıdan özerk yapıya geçen yönetim şekli ve yatırım ya da kar amaçlı yönetim kavramlarının çok sık kullanılması
- Pek çok ülkede, uluslararası transfer fiyatlandırmasının gümrük ve vergi idarelerince devamlı olarak izlenmesi

- İlişkili taraf işlemleri ve de bilgilerin açıklanmasına yönelik gereksinimin artması

1.6.1. Bölümlendirme ve Özerklik

Şirketin gelişip büyümesi ve çok bölümlü duruma gelmesi durumunda iki önemli sorun ortaya çıkmaktadır (Doğruyol, 2008:14):

1. Her bir bölüm kendi özel faaliyetlerin gerçekleştirirken ve ortaya çıkan problemlerin üstünden çok daha etkin şekilde gelirken, şirket ne şekilde bir örgütlenme biçimi benimseyecektir?
2. Bölümlerin faaliyetleri ne şekilde organize edilecektir ve bu bölümlerin çalışmaları toplu şekilde nasıl şirket genel hedefine erişebilecektir?

Yukarıda bahsedilen iki sorun, teorik olarak örgüt faaliyetlerinin bütünleşmesi ve farklılaşması fikriyle çözümlenmeye çalışılmaktadır.

İki sorunun da mantıksal olarak çözümü, işletme faaliyetlerini bölümlere ve bu bölümlere özerklik sağlamada görülmektedir. Özerklik tanım itibarıyla, ilişkili şirketin ya da bölümün yönetiminde faaliyete dair alınacak kararlarda yetki ve sorumluluk verilmesidir. Bölümlendirme ise birden çok ana bölümün ya da şirketin, bir malın ya da mal grubunun üretim aşamasından pazarlama aşamasına dek sorumlu olmak üzere birden çok departmana bölünmesidir. Bölümlendirme ve özerklik her ne kadar aynı kavramlar olmasa da birbirini tamamlayıcı kavramlardır. Yani bölümlendirme beraberinde özerkliği getirebilmektedir.

1.6.2. Uluslararası Pazarda Şirketler Arası Transfer

Her bir bölümün uluslararası bir boyut kazanması durumunda transfer fiyatlandırması şirketler açısından son derece önemli bir faktör durumuna gelmektedir. Uluslararası şirketlerin transfer fiyatlandırması ile alakalı şekilde uluslararası piyasalardaki işlemleri 3 farklı şekilde olabilir (Doğruyol, 2008:15):

1. Ana şirket ile yurt dışında bulunan ilişkili şirketler arasında gerçekleşen ithalat-ihracat işlemleri,
2. Ana şirketin yer aldığı ülke vatandaşlarıyla yurtdışındaki ilişkili şirketler arasında gerçekleştirilen işlemler,
3. Ana şirket ile diğer ülkelerin arasında gerçekleştirilen işlemler.

1.6.3. Uluslararası Transfer Fiyatlandırmasının İzlenmesi ve Kısıtlanması

Uluslararası transfer fiyatlandırması, 1960'lı senelerin başlarından bu yana, ülkelerin gümrük ve vergi idareleri tarafından dikkatli bir şekilde izlenmeye başlanmıştır. Bunun sebebi çok uluslu şirketlerin ülkeler tarafından önemli bir vergi rezervine sahip olmaları ve transfer fiyatlandırması aracılığıyla vergi rezervini aşındırmalarıdır.

Bu husustaki en fazla bilinen ve en önemli uygulama bir İsveç firması olan Hoffman-La Roche ve bu firmanın üretimini yaptığı iki ünlü ilaç; Valium ve Librium üzerine yapılan bir araştırmadır (Doğruyol, 2008:16).

1.6.4. İlişkili Taraf İşlemleri ve Raporlama Unsuru

Günümüzde ilişkili taraf işlemleri ve şirket işlemlerine dair bilgilerin açıklanma gereksinimi git gide artmaktadır. Rapor ve bilgiler şirketin finansal tablolarını da kapsayan her çeşit verinin toplandığı belgelerdir. Ticari getiri ve risk, hesaplanan verilere istinaden kolay bir şekilde yapılabilme ve bahsi geçen veriler performans ölçümü açısından fikir verebilmelidir (Doğruyol, 2008:16).

İlişkili taraf işlemleri, ana şirket ve ilişkili şirketler arasında gerçekleşen işlemleri anlatmaktadır. Bu işlemler, şirketlerin mali tablolarına ve yönetim sonuçlarına doğrudan etki etmektedir.

1.7. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ ETKİLERİ

Transfer fiyatlandırmasının etkileri iki ana başlık halinde incelenecektir:

1. Transfer fiyatlandırmasının işletmeler üzerine etkileri
2. Transfer fiyatlandırmasının vergi idareleri ile ülkeler üzerindeki etkileri

1.7.1. Transfer Fiyatlandırmasının İşletmeler Üzerine Etkileri

Transfer fiyatlandırması, yalnızca transfer işlemi üzerine yoğunlaşan bölümleri değil işletmenin tamamına etki etmektedir. Bu etkiler üç farklı alan üzerinde görülmektedir. Bunlar (Taşkın, 2012:26):

1. **Performans ölçütleri üzerine olan etkiler:** satın alma bölümünün maliyetleri, ara ürün için saptanan fiyat, satış bölümünde ise gelire etki etmekte ve dolayısıyla her iki bölümün kar elde etmesi de bu durumun etkisinde kalmaktadır. Her iki bölümün

de kar odaklı performans ölçütleri etkilendiğinden, transfer fiyatlandırması bir hayli hassas bir konu durumunda olabilmektedir.

2. **İşletme genelindeki karlara olan etkiler:** işletmenin edindiği kar seviyesini, transfer fiyatlandırması, bölümlerin davranışlarına etki ederek değiştirebilmektedir. Özerk durumda çalışan bölümler kar paylarını yükselten yüksek transfer fiyatları saptayabilir, fakat böyle bir durum işletme çapındaki karlılığa aksi yönde etki edebilmektedir. Bu sebeple, transfer fiyatlarının ayarlanması işletmenin karlılığına etki eden kilit konu şeklinde ortaya çıkmaktadır.
3. **Bölümlerin özerkliği üzerindeki etkiler:** işletmenin genel karlılığına etki eden transfer fiyatlandırması kararları nedeniyle, üst kademe yönetim çoğunlukla arzu edilen fiyatların uygulanmasını engellemektedir. Şayet bu tip engellemeler sık karşılaşılan bir uygulama durumuna gelirse, işletme yerinden yönetim modelini etkin bir biçimde uygulamaktan vazgeçecektir. Yerinden yönetimin avantajları yönetim tarafından benimseniyorsa, bu tip engellemelerin işletmeyi zarara uğratması mümkündür.

1.7.2. Transfer Fiyatlamasının Vergi İdareleri ile Ülkeler Üzerindeki Etkileri

Transfer fiyatları, şirketlerin gerçeğe uygun şekilde saptadıkları fiyatlardır ve vergi hasılatı bakımından vergi idarelerini negatif açıdan etkilememektedir. Transfer fiyatlandırmasının gerçek duruma uygun şekilde saptanamaması durumunda ise; çok uluslu şirketler açısından matrah erozyonu yaratacak ve kurum kazancının diğer ülkelere oranlar vergi yükünün düşük bulunduğu ülkelere kaymasına sebep olacaktır. Gerçeğe uygun şekilde belirlenmeyen transfer fiyatlandırmasının oluşan bu sonuçları karşısında, vergi idarelerinin grup içinde gerçekleştirilen işlemlerde saptanan transfer fiyatını denetleme hususunda daha çok gayret göstermesine sebep olacak ve dolayısıyla vergi yönetim maliyetleri yükselecektir (Köse ve Ferhatoğlu, 2008:9).

Uluslararası piyasaların birbirlerine daha çok yakınlaşmaları neticesinde, vergi idarelerinin ÇUŞ'un transfer fiyatlandırması stratejilerini denetlemesi daha da güçleşmiştir. Transfer fiyatlarında gerçekleşen manipülasyonların, gerekli yasal tedbirleri almayan ülkeler bakımından ortaya çıkarabileceği olumsuz etkiler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Köse ve Ferhatoğlu, 2008:9):

- Transfer fiyatlandırmasında gerçekleştirilen manipülasyonlar, ilk olarak ülkelerin egemenlik haklarından bir tanesi olan vergilendirme yetkisine kısıtlama getirmektedir.
- Transfer fiyatlandırmasında bilhassa vergilendirmeye dair olarak gerçekleştirilen farklılaştırmalar, aynı anda ülkelerin kaynak tahsisini ve kaynak yaratımını olumsuz şekilde etkilemektedir.
- Transfer fiyatlandırması manipülasyonları neticesinde, dış kaynak ihtiyacı olan gelişmekte olan ülkeler bu teknik sayesinde kaynak girişinden ziyade kaynak çıkışıyla karşılaşmaktadırlar.
- Transfer fiyatlandırması manipülasyonlarının ülkeler bakımından bir başka olumsuz yönü ise, ödemeler dengesi konusundadır. Fiyatlarda gerçekleşen değıştirmeler, kar transferlerini reel olandan farklı şekilde, ihracat ve ithalat işlemleri şeklinde ödemeler dengesine taşımaktadır. Bu durumun neticesinde, dış ticaret raporları da gerçek duruma ışık tutamamaktadır.
- Transfer fiyatlandırmasında gerçekleştirilen farklılaştırmaların aynı zamanda üretim bileşimine ve girdilerine, ekonomik yapıdaki kaynak tahsisine ve istihdama negatif yönde etkileri olmaktadır.

Transfer fiyatlandırmasından en fazla gelişmekte olan ülkelerin negatif etki altında kaldıkları söylenebilir. Çünkü gelişmekte olan ülkelerdeki sanayileşme arzusu, yine bu ülkeleri dünya ticaretinin merkezinde yer alan ülkelere bağımlı duruma getirmektedir. Dünya ticaretinin merkezinde yer alan gelişmiş ülkelerin ise ÇUŞ egemen olduğu için, bu şirketler gelişmekte olan ülkelere ihracat yaparken monopol fiyatlarıyla, ithalat yaparken ise arzu ettikleri fiyattan verebilmektedirler. Bununla birlikte gelişmiş ülkeler, transfer fiyatlandırması sebebiyle karşılaşacakları kayıpları aksi taraflı transfer fiyatlandırmasıyla telafisi sağlanabilirken, gelişmekte olan ülkelerin transfer fiyatlandırması aracılığıyla elde edecekleri karlarını yönlendirebilecek yeterli miktarda ÇUŞ olmadığından böyle bir ihtimalleri de bulunmamaktadır (Köse ve Ferhatoğlu, 2008:9).

1.8. Teoride Transfer Fiyatlandırması

Transfer fiyatlandırması, büyük çaplı işletmelerin merkezi boyuttan çıkarak uluslararası boyuta geçmesi neticesinde, tartışma konusu olan bir mevzu durumuna

gelmiştir. Transfer fiyatlandırması konusu, 1950’li senelerden bu yana ciddi bir biçimde teorik anlamda incelenmeye başlanmış ve konu üzerinde gerçekleştirilen tartışmalar bilhassa satış fiyatı ve maliyet bedeli kavramları hakkında yapılmıştır. Genel anlamda transfer fiyatlandırmasını matematiksel, ekonomik, davranışsal ve muhasebe şeklinde dört farklı modelle aşağıdaki gibi açıklayabiliriz (Dilaver, 2010:22):

1. Ekonomik model: Bu modelde transfer fiyatlandırması, şirket içinde kaynakların maksimal karlılık düzeyi teorisiyle ne şekilde tahsis edileceğini saptamaktadır. Modelin temel hedefi; alış ve satış departmanlarının şirketin maksimum kar noktasında üretim seviyesine ulaşan fiyata erişmeleridir. Ekonomik model için en karlı çıktı-fiyat bileşimi, marjinal maliyetle marjinal hasılatın eşitlendiğini noktadadır. Ekonomik modelin en zayıf tarafı; insan faktörünü dikkate almayıp, yöneticilerin bağımsız çalışma olanağına imkan tanımamasıdır (Dilaver, 2010:22).
2. Matematiksel model: Ekonomik bir tük daha gelişmiş versiyonu matematiksel modeldir. Bu modelde, ekonomik model tersine departmanlar arası bağıllık konusu ön planda tutulmakta ve diğer kısıtlayıcı faktörler için doğrusal programlama, ayrıştırma programlaması ve amaç programlaması analizleri gerçekleştirilmektedir. Bu modelin zayıf tarafı da; varsayımları ne ölçüde ekonomik model gibi kısıtlamalı olmasa da, kişisel çalışma özgürlüğü, yönetim süreci ve performans ölçümü vb faktörleri dikkate almaması ve bölümlerin çıktı seviyelerine dikkat kesilmesidir (Dilaver, 2010:22).
3. Muhasebe teorisi: Bu teori, bir ara pazar bulunup bulunmaması doğrultusunda, maliyet fiyatının ve pazar fiyatının ya da her ikisinin bileşimin kullanılması ile alakadar olmaktadır. Bu teoride tek bir transfer fiyatlandırması tekniğinin, özerk bölümlü bir yapılanma yoluna başvuran şirketlerin tamamının gereksinimini karşılamasının olası olamayacağı görüşü hakimdir. Uygulamacı muhasebeciler ve akademisyenler, transfer fiyatlandırması hususunda değişik öneriler sunmuşlardır. Bu önerilerin kaynağında, transfer fiyatlandırmasının satış bölümü açısından bir nevi gelir; alış bölümü açısından ise bir tür gider olduğu gerçeği görülmektedir (Dilaver, 2010:22).
4. Davranışsal yaklaşım: 1963 senesinde davranışsal yaklaşım hususunda Cyert ve March tarafından gerçekleştirilen ilk araştırmada, şirketlerin yegane hedeflerinin

kar maksimizasyonunu sağlamak olmadığı, örgütlerin farklı amaçlar doğrultusunda bir araya toplanan bireylerden meydana gelen bir bileşim olduğu kabullenilerek, şirket hedeflerinin mali hususların haricinde de gerçekleşebileceği vurgulanmıştır. Bu bakımdan transfer fiyatlandırması, uzun süre devam eden bir pazarlık döneminin sonucu şeklinde ortaya çıkmaktadır (Dilaver, 2010:22).

BÖLÜM 2 OECD ÜLKELERİ VE TÜRKİYE’DE TRANSFER FİYATLANDIRMASI’NA İLİŞKİN DÜZENLEMELER

Bu bölüm içinde, transfer fiyatlandırmasının OECD ülkeleri ve Türkiye’deki düzenlemeleri hakkında bilgi sunulacaktır. Bölüm iki ana alt bölüme ayrılmaktadır: OECD transfer fiyatlandırması yöntemleri, Türkiye’de transfer fiyatlandırmasına yönelik düzenlemeler.

2.1.OECD TRANSFER FİYATLAMASI YÖNTEMLERİ

Transfer fiyatlandırması sebebiyle şirketler herhangi bir cezai yaptırımına uğramamak amacıyla transfer fiyatını saptarken emsal bedellere uygunluk ilkesi doğrultusunda ilerlemek zorundadır. Çünkü transfer fiyatlandırması konusunda temel kabul edilen kıstas emsal bedele uygunluk kıstasıdır. Başka bir ifadeyle, ilişki bireylerle gerçekleştirilen işlemler emsallere uygunluk prensibine aykırı olmamalıdır (Ak, 2006:25).

Transfer fiyatlandırması konusundaki emsal bedel, ilişkili bireylerle gerçekleştirilen hizmet veya mal alım veya satımında kullanılan bedel veya fiyatın, aralarında bu tip bir ilişkinin olmaması durumunda meydana gelecek bedel veya fiyata uygun olmasını açıklamaktadır.

Kurum veya kuruluşların ilişkili bireylerle gerçekleştirdiği işlemlere uygulayacağı emsallerle uyumlu bedel veya fiyatın saptanmasında kullanılacak yöntemleri olan transfer fiyatlandırması yöntemleri şeklinde OECD farklı yöntemler ileri sürmüştür.

2.1.1. OECD’nin Transfer Fiyatlandırması Konusunda Yapmış Olduğu Çalışmalar

Transfer fiyatlandırmasında konusunun temeli, devletlerin işbirliği, iki taraflı vergi anlaşmaları ve gelir veya kurum vergisi yer almaktadır. ABD Hazinesi ve OECD’nin Mali İşler Komitesi, transfer fiyatlandırmasını temelini meydana getiren emsal bedel standardının ilerlemesinde önemli bir faktördür.

Transfer fiyatlandırması konusu dahilinde OECD Mali İşler Komitesi ilk rehberini 1979 senesinde çıkarmıştır. Yayınlanan bu rehber 1995 senesinde “*Transfer Pricing*

Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration” ismi ile kimi yeni düzenlemelerle birlikte tekrardan yayınlanmıştır. Bu rehber içinde bulunan yöntemler, günümüzde hala OECD üye ülkeleri ve diğer ülkeler açısından uluslararası ve ulusal transfer fiyatlandırması konusunda temel teşkil etmektedir.

OECD düzenlemeleri, mükelleflere transfer fiyatlandırmasının mevzu bahis olduğu zamanlarda başvuruda bulunabilecekleri yöntemleri göstermektedir. Bununla birlikte bu rehber mükellefler ile vergi idareleri arasında olması muhtemel uyuşmazlıkları gidermek amacıyla yol gösterici özelliğe de sahiptir.

OECD rehberi, ÇUŞ’ların bağlantılı birimleri ile yaptıkları işlemlerde piyasa fiyatı kuralının sağlanıp sağlanamadığının analizini gerçekleştirir ve uygulanabilecek çözüm yöntemlerini araştırır. Aynı zamanda rehber içinde, transfer fiyatlandırması konularının çözüme ulaştırılması konusunda, karşılıklı anlaşma aracılığıyla çözüm ve mahkeme aracılığıyla çözüm gibi tekniklerde bulunmaktadır (Tokur, 2008:48).

OECD rehberi itibariyle, transfer fiyatlandırması probleminin çözüm aşaması, bağlantılı birimler arasındaki işlemler açısından karşılaştırılabilir ve uygun niteliğe sahip emsal bedelin saptanmasıyla başlamaktadır.

2.1.2.Emsal Bedel Kavramı

Transfer fiyatı manipülasyonlarını en aza indirmek amacıyla, OECD üye ülkelerinin vergi idareleri, kurumlar vergisi kanunlarında özel bir bölüm oluşturacak biçimde transfer fiyatlandırması düzenlemesi yapma yoluna başvurmuşlardır. Yapılan düzenlemelerde, iki bağlantılı şirketlerin aralarında uygulamaya koyacakları fiyatın, bağlantısı bulunmayan iki şirket arasında aynı şartlar altında aynı işlemi gerçekleştirecekleri halde uygulamaya koyacakları fiyatla aynı olması temeline dayanmaktadır. Emsal bedel standardında, bağlantılı şirketler, birleşmiş çok uluslu şirketler yerine, vergisel amaçlar açısından farklı birimler şeklinde değerlendirmeye tabi tutulurlar. Her bir birim bağlantılı tarafla yapacağı işlemi emsal bedel standardına uygun şekilde fiyatlandırmak yükümlülüğündedir. Dolayısıyla emsal bedel, iki bağlantısı olmayan tarafın rekabet ortamında pazarlıkla erişebilecekleri fiyattır. OECD’nin oluşturduğu rehber, işlemlerde tekdüze bir emsal bedelin saptanmasının olanaksız olduğu dolayısıyla emsal bedel aralığının “güvenilire eş” fiyat şeklinde kabullenileceğini çünkü transfer fiyatlandırmasının herhangi bir kesinliğe sahip olmadığını kabullenmiştir (Taşkın, 2012:76).

OECD Vergi Anlaşma Modeli'nin 9. Maddesinin ilgili kısmı şu şekildedir (OECD, 2000):

“1. a) Bir akit devlet kuruluşu, diğer bir akit devlet kuruluşunun yönetim, kontrol veya sermayesine doğrudan ya da dolaylı olarak katıldığında veya

b) Bir akit devlet kuruluşunun ve diğer akit devlet kuruluşunun yönetim, kontrol veya sermayesine aynı kişiler doğrudan ya da dolaylı olarak katıldığında ve her iki halde iki bağlı kuruluş arasında ticari veya mali ilişkilerle ilgili olarak oluşturulan koşullar, bağımsız kuruluşlar arasında oluşandan farklıysa, karlılık anılan bağlı kuruluşlardan birinde birikebilir ve bundan dolayı olması gereken kar, ilgili olduğu kuruluşun kazancına eklenerek vergilendirilebilir.”

Emsal bedelin oluşturulmasında iki farklı yöntem kullanılmaktadır. Bunlar (Sever, 2010:35):

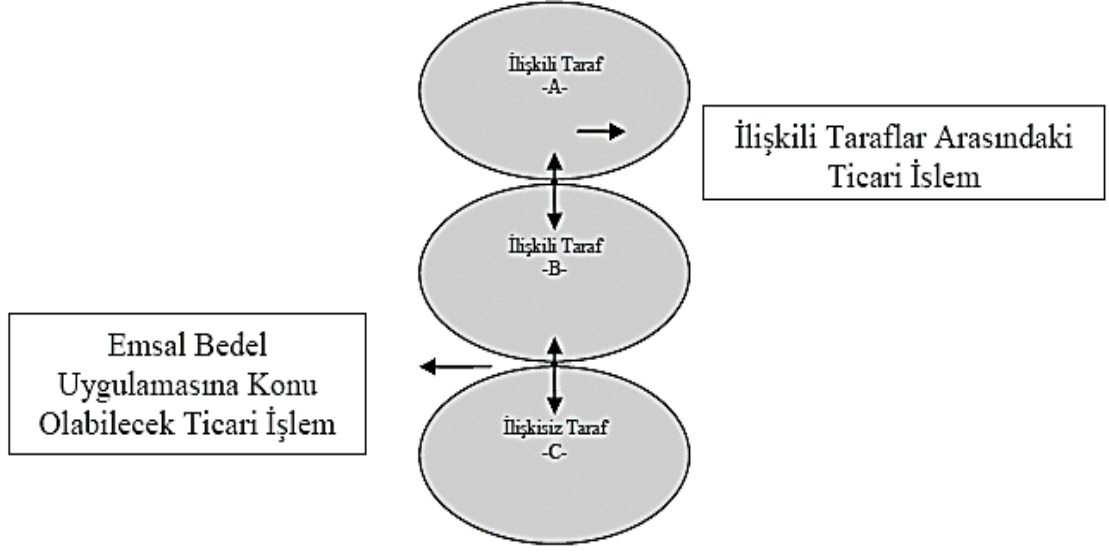
1. İç emsal
2. Dış emsal

Bahsedilen OECD Anlaşma Modeli maddesinden ilişkili kişi olgusunu genel hatlarıyla anlamak mümkündür. Çünkü herhangi bir şirket başka bir şirketin kontrol, yönetim veya sermayesine dolaylı veya dolaysız şekilde katılım gösteriyorsa veya aynı kişiler değişik şirketlerin kontrol, yönetim veya sermayesine sahip ise bahsi geçen şirketler ilişkili şirket olarak nitelendirileceklerdir.

Bu kapsamda, ilişki kişilerle yapılan işlemlerde emsallere uygunluk ilkesi aranan ilk nitelik olacaktır. Bahsi geçen bu işlemlerde emsaline uygun bedel araması öncelikle şirketlerin kendi işlemlerine göz atılarak başlar. Bu süreç iç emsal arayışı şeklinde isimlendirilerek açıklanmaya çalışılmıştır.

2.1.2.1.İç Emsal Kavramı

Şekil 2.1.'de iç emsal kavramı diyagram yardımı ile açıklanmaya çalışılmıştır. Bu diyagramda 3 değişik şirket yer almaktadır. Bu 3 şirketten A ile B ilişkili şirket C ise ilişkisiz şirkettir.



Şekil 2.1. İç Emsal

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

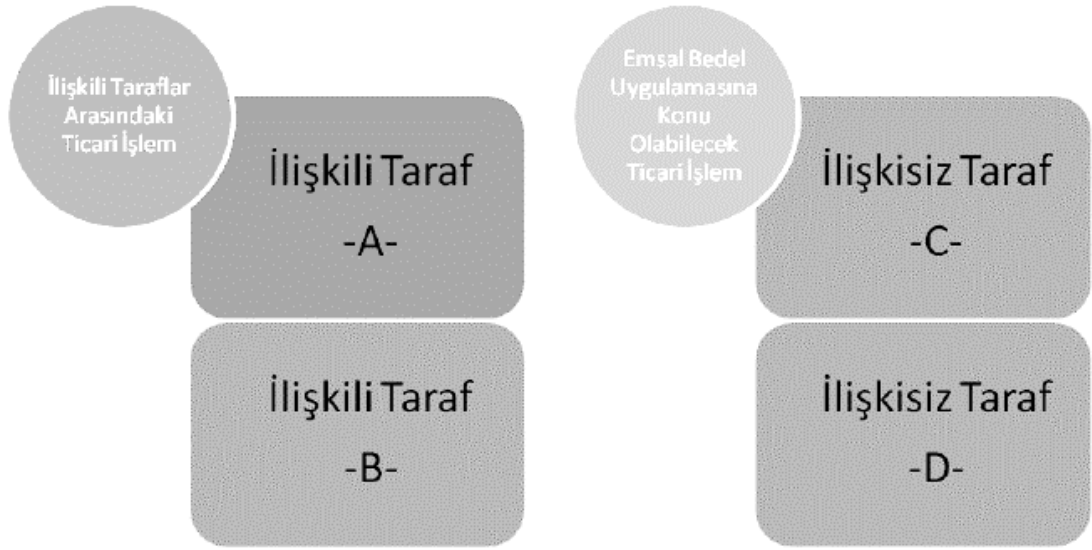
Şekil 2.1.’de A ve B şirketleri arasında önceki bölümde bahsedildiği üzere ticari bir ilişki söz konusudur. B şirketi A şirketinden ticari mal almıştır. Karşılaştırılabilir bir malı B şirketi ilişkisi olmayan C şirketinden de almıştır. C şirketinin B şirketine yapmış olduğu ticari mal satışına dair oluşan fiyat, A şirketi ile B şirketi arasında oluşan ticari ilişki açısından emsal bedel olabilmektedir. Böyle bir durumda, B şirketi kendi muhasebe kayıtlarından aynı özellikteki mal alımlarına dair bedellere erişmek olası olduğu için C şirketinin B şirketine yapmış olduğu satış işlemine dair oluşan fiyat, iç emsal bedeli şeklinde alınabilecektir.

Aynı biçimde, B şirketinden A ve C şirketine gerçekleştirilen benzer niteliğe sahip hizmet veya mal satışlarına dair olarak da ilişki olmayan C şirketine gerçekleştirilen satış iç emsal bedel şeklinde nitelendirilebilecek ve A şirketine gerçekleştirilen satış fiyatının saptanmasında emsal olarak kullanılabilir.

Emsal bedel oluşturulmaya çalışılan işleme dair, şirketin ilişki olmadığı işletmelerle herhangi bir ticari ilişkisinin olmadığı durumlarda dış emsal bedel araştırmasının gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

2.1.2.2.Dış Emsal Kavramı

Şekil 2.2. yardımıyla dış emsal kavramı açıklanmaya çalışılacaktır. Bu diyagramda 4 şirket yer almaktadır. Bu şirketlerin içinden, A ile B şirketleri ilişkili ve aralarında ticari işlem gerçekleşmektedir. C ile D şirketleri ise gerek birbirleriyle gerekse de A ve B ile ilişkisi olmayan şirketler olup, kendi aralarında A ve B şirketlerindeki gibi ticari işlemler gerçekleştirmektedirler.



Şekil 2.2. Dış Emsal

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

A ile B şirketleri ilişkili ve aralarındaki ticari işleme dair iç emsal, A ve B şirketlerinde yer almaktadır. Bu sebeple karşılaştırılabilir özellikte benzer ticari işleme dair olarak ilişkisiz C ve D şirketleri arasında oluşan işlem fiyatı, A ile B şirketleri arasındaki işleme dair dış emsal bedeli meydana getirmektedir.

Emsal bedelin saptanmasında en önemli faktör kontrol dışı ve kontrol altında işlemlerin karşılaştırılabilir olmalarıdır. İlişkisiz ve ilişkili işlemler birbirleri arasında olası bir fark olmaması halinde veya doğru ve makul ayarlamalar ile var olan farklar şayet bertaraf edilebiliyorsa karşılaştırılabilirler (OECD, 2001).

OECD transfer fiyatlandırması rehberine ilişkin karşılaştırılabilirlik ve bu anlamda verilerde düzenlemeye gidilip gidilemeyeceğinin saptanması bakımından bazı faktörlerin dikkatle incelenmesi gerekmektedir. Bu faktörler (Tokur, 2008:36):

- Sözleşme koşulları ve ekonomik koşullar
- Mal ve hizmetlerin özellikleri
- Fonksiyonel analiz
- Devletler tarafından gerçekleştirilen düzenlemeler

2.1.2.3.Gizli Emsal

Kanunda yer verilen koşulların sağlanıp sağlanmadığı vergi idaresince emsallere dayalı olarak denetlenir. Vergi idareleri gerçekleştirdikleri bu denetim süresi boyunca, üçüncü kişilerden sağlanan fakat incelemeye giren mükellefe açıklanmayan gizli emsalleri kullanabilir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç tarhiyatı gizli emsallere dayanabilmektedir. Gizli emsal, vergi idaresinin belirlenen mükellef konusunda elinde olan ve ilişkisiz diğer bir mükellef konusunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç tarhiyatına tamamen veya kısmi olarak dayanak yaptığı bilgilerdir (Ağar, 2011:248).

2.1.2.4.Yabancı Emsal

Türk Vergi İdaresi tarafından tespit edilen emsal bedelde iç emsallerin kullanılması daha gerçekçi durmaktadır. Bunun nedeni halka açık şirketlerin sayının kısıtlı olması ve bu şirketlerce açıklanan bilgilerin yetersiz kalmasıdır. Bu da dış emsallerin sınırlı olmasına neden olmaktadır. Böyle bir durumda transfer fiyatlandırmasında gerçekleştirilen çalışmaların uluslararası veri tabanlarında emsal bedel saptanmasında bulunmak, bilhassa çok uluslu şirketler bakımından daha gerçekçi emsal bedel tespit edilmesine sebep olacaktır. Fakat ülkeler arasında yapılan muhasebe ve raporlama standartlarında oluşan farklılıklar emsal bedel tespitinde önemli farklar ortaya çıkaracaktır. Bununla birlikte emsal bedel tespiti amacı ile uluslararası veri tabanlarına başvuruda bulunulması bu veri tabanlarının ücretli olması sebebiyle işletmeler bakımından maliyetli görülerek karşılanması güç olabilecektir (Taşkın, 2012:204-205).

2.1.2.5.Emsal Bedel Tespiti İçin Dünya’da Kullanılan Bilgi Depoları

Transfer fiyatlandırmasının en önemli konusunu emsal bedel tespiti oluşturmaktadır. Mal veya hizmet alım ve satımlarında, sağlık bir emsal fiyat oluşturabilmek, ilişkili tarafların yaptıkları işlemlerde muhtemel bir transfer fiyatlandırması incelemesi riskini minimuma indirecek ve hatta yok edecektir. Bu sebeple bölgesel ve uluslararası anlamda kimi veri tabanları kullanılmaktadır. Kullanılan bu veri tabanları emsal gösterilebilecek mal e hizmetin bedelinin, farklı dzeltimler gerçekleştirilerek saptanmasına destek olmaktadır.

1. Global Bilgi Depoları

Uluslararası uygulamalarda yaygın şekilde kullanılan veri tabanlarının bir kısmı Tablo 2.1.’de verilmiştir.

Tablo 2.1. Global Bilgi Depoları

GLOBAL BİLGİ DEPOLARI	AÇIKLAMALARI
Amadeus	Amadeus (Analyze Major Databases from European Sources), 45'ten fazla Avrupa ülkesinde mukim 11 milyondan fazla firmaya ait güncel verileri bünyesinde barındırmakta olup transfer fiyatlandırması çalışmalarında en yaygın olarak kullanılan veri tabanıdır. Amadeus veri tabanında yer alan işletmeleri belirli kıstaslara göre sınıflandırarak dış emsal araması yapılan şirketle en fazla benzerliklere sahip işletmelere ulaşmak mümkündür.
Bankscope	Dünya çapında 29.000'in üzerindeki bankaya ait 16 yıllık finansal verileri (ülkelere özel raporlanmış ve standartlaştırılmış), derecelendirmeleri ve derecelendirme raporlarını, yönetim kurulu üyelerini ve çalışanlarını, ülke risklerini ve ülke finans raporlarını içeren bir veri tabanıdır. Bankscope'un içerdiği veriler Fitch Solutions, Economist Intelligence, Financial Times, Thomson Reuters, Dow Jones, Capital Intelligence, Moody's, Standart&Poor's, Fininfo gibi kaynaklardan temin edilmektedir.
Isis	Dünya çapında 8.600 sigorta şirketi için finansal tablolar, derecelendirmeler ve finansal oranları içeren bir veritabanı olup verilerini Fitch Solutions, Hoppenstedt, NAIC, Fininfo ve Moody's gibi kaynaklar oluşturmaktadır.
Orbis	Orbis 60 milyondan fazla şirket hakkında bilgiler içeren global bir veritabanıdır. Orbis kullanıcılarına şirketler hakkında çok çeşitli kaynaklardan toplanmış rafine bilgiler sunmaktadır. Veritabanında şirketlerin finansal tablolarının yanı sıra, borsa haberleri, hisse bilgileri, şirketler hakkında hazırlanmış değerlendirme raporları da bulunmaktadır. Orbis kullanıcılarına 100'ün üzerinde arama kriteri ile araştırma imkanı sunmaktadır
Oriana	Oriana, Ortadoğu ve Asya Pasifik bölgelerinde bulunan 6 milyonun üzerinde şirket hakkında finansal tablolar, faaliyet konuları, pazar payları gibi çeşitli bilgileri içermektedir. Oriana veritabanında çeşitli kriterler kullanılarak belirlenen şirketlerin finansal oranları çeşitli istatistiki modeller kullanılarak görüntülenebilmektedir. Oriana veritabanı her hafta güncellenmektedir.
Osiris	Osiris, Dünya çapında finansal kurumlar ve çeşitli borsalara kote olmuş şirketler hakkında bilgiler içeren bir veritabanıdır. Veritabanında 190 ülkeden toplam 57.000'den fazla şirket hakkında finansal veriler ve bilgiler mevcuttur.
Compustat	Standart & Poors Compustat 1962 yılından bu yana tüm dünya üzerinde faaliyet gösteren şirketlerin mali, istatistiki ve pazar bilgilerini sunan bir veri tabanıdır. Standard & Poor's Compustat tüm dünyada fon yöneticileri ve analistler tarafından kullanılmaktadır. 75.000'in üzerinde şirket hakkında, piyasa ve sektör bilgisi sağlayan Compustat, finansal modelleme, şirket ve sektör analizi konularında da bilgi sağlamaktadır.
Worldscope Disclosure Database	Worldscope Disclosure Database, hisseleri ABD borsalarında işlem gören şirketler hakkında bilgi sağlayan bir veritabanıdır. Haftalık olarak güncellenen veri tabanında şirketlere ait finansal veriler, finansal tablolar, US Securities and Exchange Commission (SEC) raporları, faaliyet raporları, şirket profilleri, şirketlerin kamuya yayınladığı diğer raporlar ve fiyatlandırma ve kar dağıtım verilerini barındıran Disclosure veritabanında 9.100'ün üzerinde şirket hakkında bilgi bulunmaktadır.
EdgarStat	EdgarStat, transfer fiyatlandırması analizi için gerekli şirket mali bilgilerini ve istatistik fonksiyonlarını sağlayan bir veritabanı olup bünyesinde ABD borsasında işlem gören şirketlerin büyük çoğunluğuna ait mali tablolar ve finansal oranlar mevcuttur.

Kaynak: Sumay, S. S., 2009, Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarında Dış Emsallerin Veri Tabanları Vasıtasıyla Tespiti. Vergi Dünyası Dergisi, 339, s.155-164.

2.Yerel Bilgi Depoları

Global bilgi depolarının yanı sıra sadece belli ülkelerde faaliyette bulunan yerel işletmeleri kapsayan veritabanları da vardır. Bunlar Tablo 2.2.'de verilmiştir.

Tablo 2.2. Yerel Bilgi Depoları

Kullanılan Program	Ülke
Accountancy	İngiltere
Aida	İtalya
Amadeus	Avrupa
An introduction to Bureau van Dijk	İngiltere
Astree	Fransa
Aurelia	Avusturya
Bel first	Belçika,Luksemburg
Company Information	İngiltere
Compliance	İngiltere
Credit Risk	İngiltere
Dafne	Almanya
Dash	İngiltere
Diane	Fransa
FACT Financial Analysis and Credit Tools	İngiltere
FameIreland	İngiltere
Financial advisory	İngiltere
Icarus	Kanada, ABD
MINT Americas	Kanada,ABD
MINT España	İspanya
MINT Italy	İtalya
MINT NL	Hollanda
MINT UK	İngiltere
MINT US	ABD
Odin	Estonya,İzlanda,Letonya,Litvanya
OrianaAsia	Pasifik
Procurement	İngiltere
Qin	Çin
Reach	Hollanda
Ruslana	Kazakistan,Rusya Federasyonu, Ukrayna
Sabi	Portekiz,İspanya
Sabina	Avusturya
Sales and Marketing	İngiltere
Transfer Pricing	İngiltere

Kaynak: <http://www.bvdinfo.com/Products/Company-Information/National.aspx>,

Erişim: 20.9.2013

2.1.3.OECD Rehberinde Yer Alan Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri

1995 senesinde OECD'nin yayınlamış olduğu rehber, birçok ülke tarafından kabullenilmiştir. Rehberde ayrıntılı şekilde açıklaması yapılan emsal bedel standardı şirketler arasında yapılan işlemlerde uygulanan bir teknik olmuştur. OECD rehberi kapsamından transfer fiyatlandırmasına dair 2 esas yöntem bulunmaktadır. Bunlar:

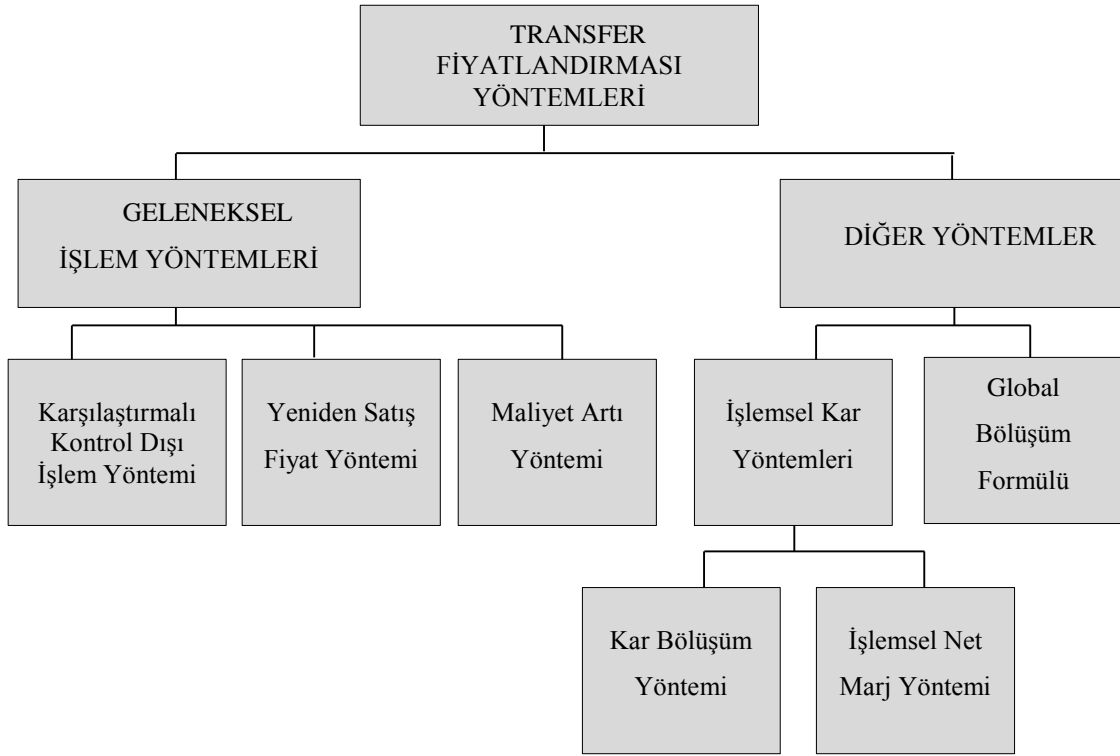
- İşlemsel kar yöntemleri
- Klasik işlem yöntemleri

Bahsedilen bu yöntemlere ilave olarak emsal bedel ilkesinden sapma şeklinde değerlendirilebilecek küresel bölüşüm yönetimi de rehberde kendine yer bulmuştur. Sözü edilen bu yöntemler karakterleri bakımından değişik niteliğe sahip işlemlere uygulanabilmektedirler. Her birinin asıl amacı bağlı kuruluşlar arası finans ve ticari bağlantıların emsallerine uygun olup olmadığını araştırmaktır. Yöntemlerle esas ulaşılmak istenilen gerçeğe en yakın emsal bedel ya da emsal bedel aralığı olmaktadır (Sever D., 2010:42).

OECD Rehberi TF yöntemlerini üç ana başlık altında toplamaktadır (Ağar, 2011:38):

1. Geleneksel işlem yöntemleri
 - a. Karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemi
 - b. Yeniden satış fiyat yöntemi
 - c. Maliyet artı yöntemi
2. İşleme dayalı kar yöntemleri
 - a. Kar bölüşüm yöntemi
 - b. İşleme dayalı net kar marjı yöntemi
3. Global bölüşüm formülü

OECD'nin transfer fiyatlandırması rehberinde, transfer fiyatlandırmasına dair yöntemler örnekler yardımıyla ayrıntılı şekilde ifade edilmiştir. Şekil 2.3.'te OECD rehberinde bulunan transfer fiyatlandırması yöntemlerinin tamamı gösterilmektedir.



Şekil 2.3. OECD Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri

Kaynak: Sever D., 2010, Transfer Fiyatlandırması ve Türkiye’de Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, Ankara, s. 42.

2.2. TÜRKİYE’DE TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN DÜZENLEMELER

2.2.1. Vergi Mevzuatı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması

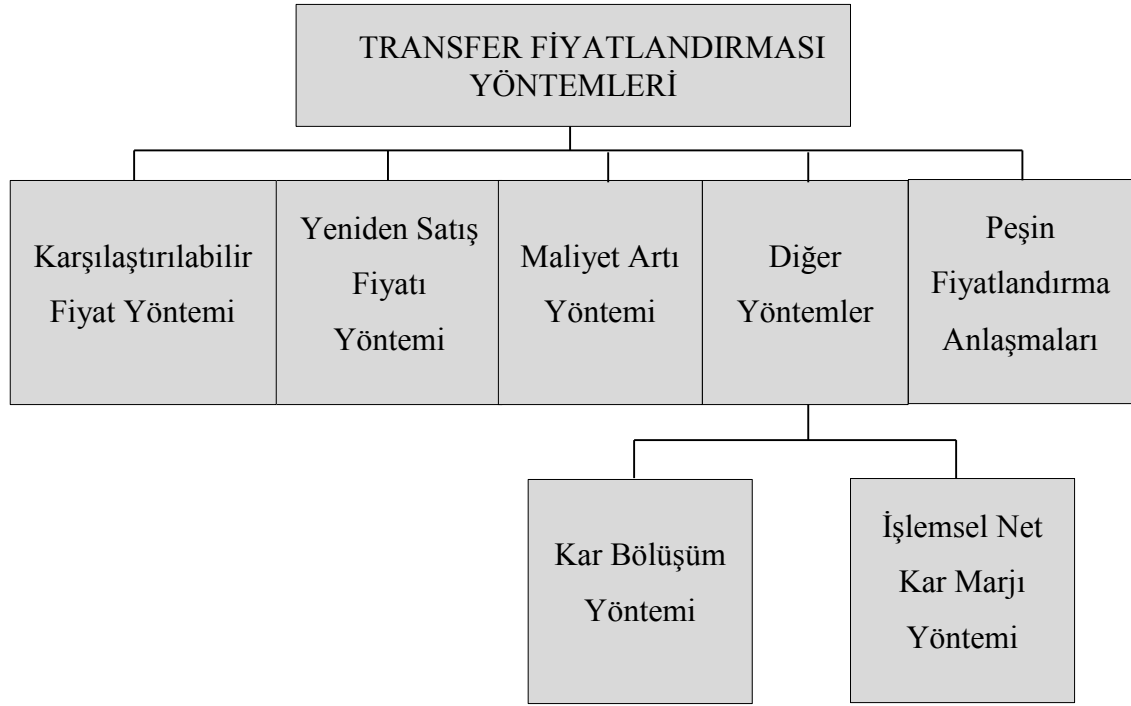
Transfer fiyatlandırmasına dair Türkiye’de vergisel açıdan 2 esas düzenleme yer almaktadır. Bu düzenlemeler:

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13. Maddesi
- Gelir Vergisi Kanununun 41. Maddesinin 5 numaralı bendi

Yukarıda bahsi geçen düzenlemelerle OECD transfer fiyatlandırması rehberinde yer alan tekniklere paralel şekilde Türkiye’de de düzenlemelere gidilmiştir. Aynı zamanda sözü edilen düzenlemeler ve kanunen hüküm altına girmiş olan transfer fiyatlandırması

yöntemleri KVK'ya dair 1 ve 2 No'lu Transfer Fiyatlandırması Tebliğlerinde ayrıntılı şekilde açıklanmıştır.

Şekil 2.4.'te Türkiye'de kurumların uygulayabilecekleri transfer fiyatlandırması yöntemleri bir arada verilmektedir. "Peşin Fiyat Anlaşmaları" her ne kadar da bir yöntem olarak görülmesine de şekil içinde yer bulmuştur.



Şekil 2.4. Türkiye'de Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri

Kaynak: Sever D., 2010, Transfer Fiyatlandırması ve Türkiye'de Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, Ankara, s. 43.

2.2.1.1. İlişkili Kişi Kavramı

İlişkili kişi kavramı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesinde şu şekilde açıklanmıştır:

“İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve

altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi 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.”

Bir kurum tarafından ilişkili kişi:

- Kurumların kendi ortaklarını,
- Kurumların veya ortaklarının bağlantılı oldukları gerçek kişi veya kurumları,
- Kurumların veya ortaklarının denetimi, idaresi veya sermayesi açısından dolaylı veya dolaysız şekilde bulunduğu gerçek kişi veya kurumları
- Ortakların eşlerini,
- Ortakların veya eşlerinin altsoy ve üstsoyu, üçüncü derece de dahil olmak üzere kayın hısımları ve yansoy hısımları
- Kazancın kazanıldığı ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin meydana getirdiği vergilendirme kapasitesiyle aynı seviyede bir vergilendirme olanağı tanıyıp tanımadığını ve bilgi değişimi konusunun dikkate alınması koşuluyla Bakanlar kurulunca ilan edilen bölge veya ülkelerdeki kişileri açıklamaktadır.

“Gerçek Kişi” Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. Maddesinde yer alan tanıma göre; Gelir Vergisi Kanunu’nun uygulanma aşamasından gerçek kişi şeklinde nitelendirilen ve vergiye tabi olan adi ortaklılar ya da şahıslar ile şahıs şirketleridir (GİB, 2013).

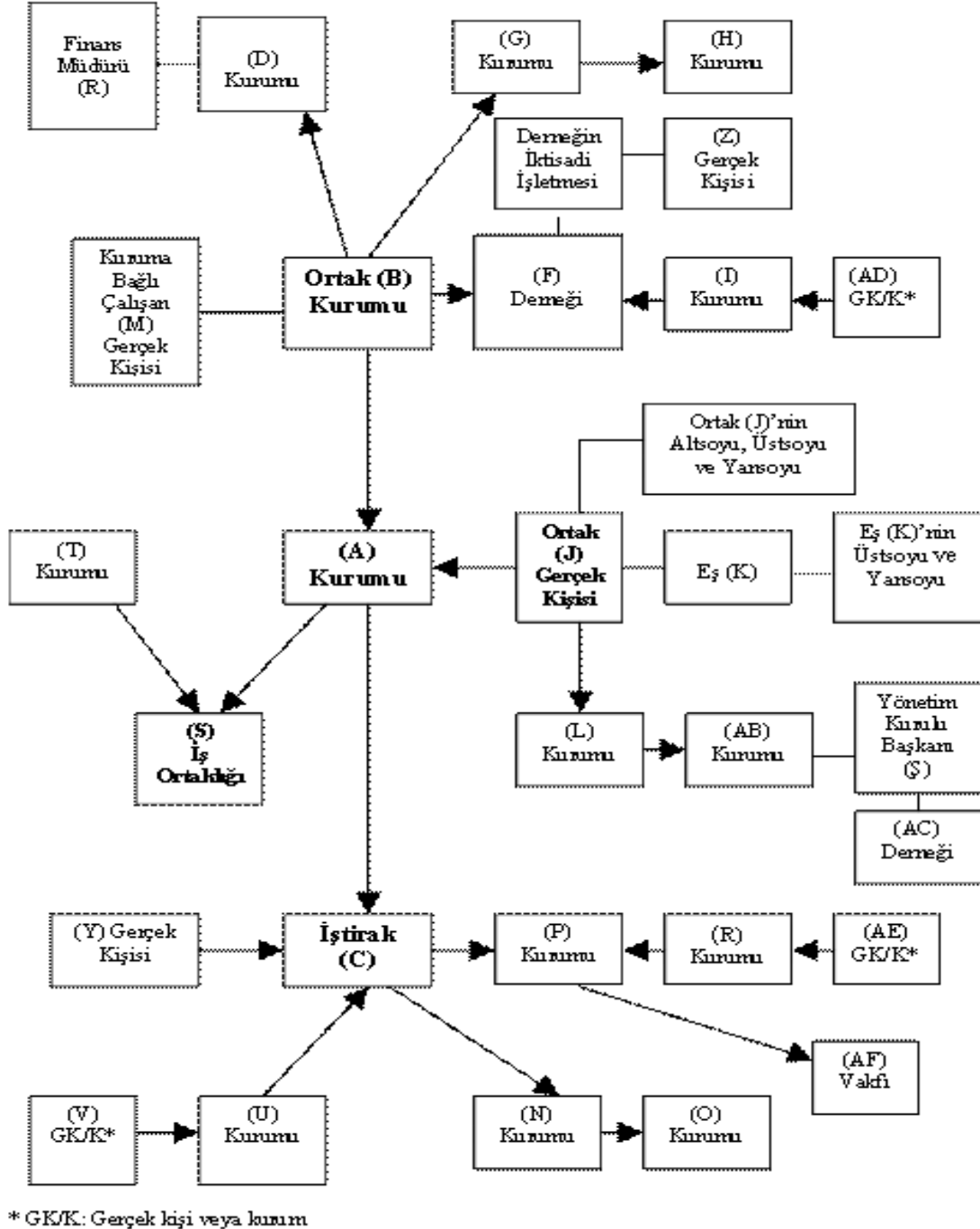
“Kurum” sözcüğü ise, kooperatifler, sermaye şirketleri, dernek veya vakıflar, iktisadi kamu kuruluşları ve bunlara dair iktisadi iş ortaklıklarını ve işletmeleri içermektedir.

Gelir Vergisi Kanunu’nun uygulanması sırasında teşebbüs sahibinin üstsoyu ve altsoyu, eşi, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımlarıyla dolaylı veya dolaysız ortağı olduğu şirketler, bu şirketlerin idaresi, bu şirketlerin ortakları veya sermayesi açısından denetimi altında olan diğer şirketler ilişkili kişi olarak nitelendirilmektedir.

Hem Gelir Vergisi hem de Kurumlar Vergisi mükellefleri açısından, kazancın geldiği ülkenin vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin oluşturduğu vergilendirme kapasitesiyle aynı seviyede bir vergilendirme olanağı tanıyıp tanımadığı ve bilgi değişimi konusunun dikkate alınması koşuluyla Bakanlar Kurulu’na ilan edilen bölgelerde veya ülkelerde yer

alan kişilerle gerçekleştirilmiş bütün işlemler ilişkili kişilerle gerçekleştirilmiş sayılacaktır (GİB, 2013).

Şekil 2.5.'te ilişkili kişi ifadesi yer almakla beraber, her işlemin kendi şartları çerçevesince değerlendirileceği tabiidir.



Şekil 2.5. İlişkili Kişi

Kaynak: GİB, 2013,

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/Trans_Fiyat_Teb1/3.htm,

Erişim: 26.09.2013.

Şekil 2.5.'teki ilişki ağının açıklaması şu şekildedir (1 numaralı Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, 2013):

(A) Kurumunun;

- Ortak (B) Kurumu,
- Ortak (B) Kurumunun doğrudan ortağı olduğu (G) Kurumu,
- Ortak (B) Kurumunun dolaylı olarak ortağı olduğu (H) Kurumu,
- Ortak (B) Kurumunun kurucusu olduğu (F) Derneği ve bu derneğin iktisadi işletmesi,
- (F) Derneğine 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,
- Ortak (J) Gerçek Kişisi,
- Ortak (J) Gerçek Kişisinin altsoyu, üstsoyu ve yansoyu,
- Ortak (J) Gerçek Kişisinin Eşi (K),
- Ortak (J) Gerçek Kişisinin Eşi (K)'nın üstsoyu ve yansoyu,
- Ortak (J) Gerçek Kişisinin doğrudan ortağı olduğu (L) Kurumu,
- Ortak (J) ile ilişkili (L) Kurumunun doğrudan ortağı olduğu (AB) Kurumu,
- (AB) Kurumunun Yönetim Kurulu Başkanı (Ş),
- Yönetim Kurulu Başkanı olan (Ş)'nin üye olduğu (AC) Derneği,
- (S) İş Ortaklığı,
- (S) İş Ortaklığının diğer ortağı (T) Kurumu

ile gerçekleştirdiği hizmet veya mal alım ya da satım işlemleri, (A) kurumunun ilişkili kişilerle gerçekleştirdiği işlemler şeklinde değerlendirilecektir.

Aynı zamanda, aynı dernek üyesi gerçek kişi veya kurumların yalnızca derneğin üyesi olmaları sebebiyle ilişkili kişi çerçevesinde değerlendirmeleri olası olmamaktadır (1 numaralı Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, 2013):

- İştirak (C),

- İştirak (C)'nin doğrudan ortağı olduğu (P) Kurumu,
- İştirak (C) ile ilişkili (P) Kurumunun doğrudan bağlı bulunduğu (R) Kurumu,
- İştirak (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,
- İştirak (C)'nin dolaylı olarak ortağı olduğu (O) Kurumu,
- İştirak (C)'nin doğrudan bağlı bulunduğu (Y) Gerçek Kişisi,
- İştirak (C)'nin doğrudan bağlı bulunduğu (U) Kurumu,
- İştirak (C)'nin dolaylı olarak bağlı bulunduğu (V) Gerçek Kişisi veya Kurumu ile gerçekleştirdiği hizmet veya mal alım ya da satım işlemleri, (A) kurumunun ilişkili kişilerle gerçekleştirdiği işlemler şeklinde değerlendirilecektir.

2.2.1.2. Emsallere Uygunluk İlkesi

İlişkili kişilerle gerçekleştirilen hizmet veya mal alım ya da satımında kullanılan bedel veya fiyatın, aralarında bu tip bir bağlantının bulunmaması halinde ortaya çıkacak bedel veya fiyata uygun olması emsallere uygunluk ilkesi ile açıklanır.

Emsallere uygun bedel veya fiyat, “aralarında ilişkili kişi tanımına uygun herhangi bir ilişki olmayan kişilerin tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutardır.” (1 numaralı Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, 2013). Uygulanan bu bedel veya fiyat, işlem sırasında herhangi bir etkide kalmaksızın objektif şekilde saptanan en uygun tutar olup, bağlı kişilerle gerçekleştirilen işlemlerde uygulanan bedel veya fiyatın bu tutar olması lazımdır.

Aralarında ilişki olmayan kurum veya gerçek kişiler arasında gerçekleşen işlemler fiyat, piyasa şartlarına göre saptandığından, ilişkili kişiler arasında gerçekleşen işlemlerde benzer koşullar geçerliliğini korumalıdır. Bundan dolayı, taraflar arasında bulunan ilişkinin hizmet veya mal fiyatlandırmasına hiçbir etkisi olmamaktadır (GİB, 2013).

İlişkili kişiler arasında gerçekleşen hizmet veya mal alım ya da satım işlemlerinde kullanılan bedel veya fiyatın piyasa bedel veya fiyatını yansıtmadığı hallerde, ilişkili kişiler arasında gerçekleşen işlemlerde uygulanan bu bedel veya fiyatın emsallere uygunluk ilkesine ters şekilde saptandığı kabul edilecektir (GİB, 2013).

Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi, ilişkili kişiler arasında gerçekleşen işlemlerle ilişkisi olmayan kişiler arasında gerçekleşen işlemlerin karşılaştırılabilir olması esasına dayanmaktadır (GİB, 2013).

2.2.1.3. Karşılaştırılabilirlik Analizi

Karşılaştırılabilirlik analizi, ilişkili kişiler arasında gerçekleşen hizmet veya mal alım ya da satım işlemlerinde rastlanan şartlarla, aralarında ilişki olmayan kişi veya kurumlar arasında gerçekleşen benzer niteliğe sahip işlemlerin şartlarının karşılaştırılması esasına dayanmaktadır (GİB, 2013).

Yapılan karşılaştırmaların güvenilir neticeler sunması, karşılaştırılan hususlar arasında farklılıklar mevcutsa, bu farklılıkların işleme somut şekilde etki etmemesi veya bahsi geçen farklılıkların etkisini yok etmek amacıyla uygun düzeltimlerin yapılmasına yöneliktir. Bu kapsamda gerçekleştirilecek karşılaştırılabilirlik analizinde; karşılaştırılması yapılan hizmet veya malların nitelikleri, ilişkili ve ilişkisi olmayan kişilerin sağladıkları işlevler ve aldıkları riskler, işlerim yapıldığı pazarın yapısı ve bu pazar içindeki ekonomik şartlarla kurumların iş stratejileri ön planda tutulacaktır.

Kontrol altında olan işlemlerle kontrol dışındaki işlemler karşılaştırılırken aşağıda bahsi geçen faktörlerin dikkate alınması gerekmektedir (1 numaralı Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, 2013):

a) Mal veya hizmetlerin 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.

b) 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.

c) 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.

d) 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.

2.2.2. SPK Mevzuatı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması

Kişi veya kurumların ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlere Türk Vergi Kanunu'nun getirdiği düzenlemelere ilave olarak SPK'da bazı düzenlemeler getirmiştir. Sermaye Piyasası Kanunu'nun 15/6 maddesinde işletmeler açısından şu düzenleme yapılmıştır:

“...ilişkili bulunduğu diğer bir teşebbüs veya şahısla emsaline göre bariz şekilde farklı fiyat, ücret ve bedel uygulamak gibi örtülü işlemlerde bulunarak kârını veya malvarlığını azaltamaz.”

Emsaline göre farklılık gösteren işlemlerin saptanması ve değerlendirilmesi için Seri IV ve 41 Seri No'lu SPK Tebliği'nde şu düzenleme gerçekleştirilmiştir (SPK, 2013):

“Payları borsada işlem gören ortaklıklar ile ilişkili tarafları arasındaki varlık, hizmet veya yükümlülük transferleri işlemlerinde her bir işlemin tutarının, ortaklığın Kurul düzenlemeleri uyarınca kamuya açıklanan son yıllık finansal tablolarında yer alan aktif toplamının veya brüt satışlar toplamının %10'una veya daha fazlasına ulaşacağına öngörülmesi durumunda ve işlem öncesinde, Kurulca esasları belirlenen kuruluşlara işlemin değerlemesinin yaptırılması zorunludur.” (SPK, 2013).

“... işlemlerinin değerlemesini yapan kuruluş, işlemin şartlarının adil ve makul olup olmadığına ilişkin görüşüne raporunda yer vererek raporunu ortaklık yönetim kuruluna sunar. Ortaklık yönetim kurulu, söz konusu raporu dikkate alarak ilişkili taraf ile yapılacak işlemlerin gerçekleştirilip gerçekleştirilmeyeceğine karar verir. İlişkili taraf işlemlerinin gerçekleştirilmesi durumunda, işlemlerin taraflarının birbirleriyle olan doğrudan veya dolaylı ilişkileri ile işlemlerin niteliğine ilişkin bilgiler; değerlemede kullanılan varsayımları ve değerlendirme sonuçlarını içeren değerlendirme raporu özeti; işlemler değerlendirme raporunda ulaşılan sonuçlara uygun bir şekilde gerçekleştirilmemişse bu durumun gerekçesinin ilişkin açıklama, yapılacak ilk genel kurul toplantısından 15 gün önce ortakların incelemesine açılarak söz konusu işlemler hakkında genel kurul toplantısında ortaklara bilgi verilir.” (SPK, 2013).

Yukarıdaki tebliğde görüldüğü üzere, yeni bir mevzuat olan SPK Mevzuatı, ilişkili kişilerin gerçekleştirdikleri işlemlere gereken özeni göstermektedir. tarafsız değerlendirme kuruluşuna değerlendirme gerçekleştirerek, ilişkili kişilerle gerçekleşmesi ön görülen işlemlerden ortaklığın zarar görüp görmeyeceğini ilk başta tespit etmesi istenmektedir.

2.2.3. Gümrük Kanunu Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması

Türkiye’de, “Gümrük Vergileri”nin anlamı, yürürlükte yer alan hükümler tarafından eşyaya uygulanan ihracat ya da ithalat vergilerinin tamamını içermektedir. Gümrük vergileri, gümrük yükümlülüğünün ortaya çıktığı tarih içinde yürürlükte olan gümrük tarifesine uygun şekilde hesaplanır.

İlişkili kişiler arasındaki hizmet veya mal alım ya da satımlarında uluslararası arenada yapılması, durumun akışından kaynaklanan doğan, gümrük idaresinin de yakından takip ettiği bir konu konumundadır. İlgili gümrük idareleri, ilişkili kişi veya kurumlar arasında gerçekleşen alım ya da satım işlemlerinde uygulanan fiyatların gümrük vergileri açısından uygunluğu yönünden kimi düzenlemelere gitmektedir (Gümrük Kanunu, Resmi Gazete, 2009).

2.2.3.1. Türk Gümrük Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri

Türkiye’de yürürlükte olan 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nda da ilişkili kişiler arasında gerçekleşen gümrük kıymetinin saptanmasına kaynak teşkil edecek fiyat saptamaları hüküm altına girmiştir.

İthal eşyanın var olan gümrük kıymeti aynı zamanda eşyanın satış bedeli olmaktadır. Satış bedeli, Türkiye’ye ihraç etmek üzere gerçekleştirilen ve satışta da gereken düzenlemelerin gerçekleştirildiği, fiili olarak ödenen veya ödenecek olan fiyattır. Gümrük Kanunu’nun 24/2 b maddesi ilişkili kişilerin arasında gerçekleşen mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulanacak fiyatların bağlı malın emsaline göre gümrük kıymetinin yüksek veya düşük düzeyde olmasına engel olacak hükümleri kapsamaktadır. Bu madde hükmünce (Resmi Gazete, 2009);

“Birbirleri ile ilişkisi bulunan kişiler arasındaki bir satışta, beyan sahibi satış bedelinin aynı veya yakın bir tarihte gerçekleşen aşağıda yer alan emsal kıymetlerden birine çok yakın olduğunu ispatlarsa, bu satış bedeli kabul edilerek, eşyanın kıymeti l inci fıkra hükümlerine göre belirlenir.

- Türkiye'ye ihraç amacıyla satılan aynı veya benzer eşyanın birbiriyle hiçbir ilişkisi bulunmayan satıcılar ve alıcılar arasında satışındaki satış bedeli,

- Aynı veya benzer eşyanın, 25 inci maddenin 2 nci fıkrasının (c) bendi (İthal eşyasının veya aynı ya da benzer eşyanın Türkiye içinde satıcılardan müstakil kişilere yapılan en büyük miktardaki satışına ait birim fiyata dayalı kıymet) hükümlerine göre belirlenen gümrük kıymeti,

- Aynı veya benzer eşyanın, 25 inci maddenin 2 nci fıkrasının (d) bendi (İthal eşyasının üretiminde kullanılan malzeme ve imalat veya diğer imal işlemlerinin bedel veya kıymetleri ile Türkiye'ye ihraç edilmek üzere ihraç ülkesindeki üreticiler tarafından üretilen, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı sınıf veya cins eşyanın satışında mutat olan kâr ve genel giderlere eşit bir tutar ve 27 nci maddenin 1 inci fıkrasının (e) bendinde sayılan diğer bedel veya kıymetler toplamından oluşan hesaplanmış kıymet.) hükümlerine göre belirlenen gümrük kıymeti.

Yukarıdaki emsal kıymetlerle yapılan kıyaslama sırasında, ticari düzeye, miktara, 27 nci maddede sayılan unsurlara ve alıcı ile satıcı arasında ilişki bulunmayan satışlarda, satıcının üstlendiği, ancak satıcı ile alıcı arasında ilişki bulunan durumlarda satıcının üstlenmediği giderlere ilişkin ispatlanmış farklılıklar dikkate alınır.” (Gümrük Kanunu, Resmi Gazete, 2009).

2.2.3.2. Gümrük Kanunu Çerçevesinde İlişkili Kişi Kavramı

Transfer fiyatlandırmasının saptanmasında ilişkili kişilerin tespit edilmesi çok önemli bir konu olmaktadır. Bu sebeple 7 Ekim 2009 tarihindeki resmi gazetede yayınlanan yönetmelik şu şekildedir:

“MADDE 55 – (1) Gümrük kıymetinin belirlenmesinde alıcı ile satıcı arasındaki ilişkinin varlığı yalnızca aşağıdaki durumlarda kabul edilir.

a) Birbirlerinin memuru veya idarecileri olmaları,

b) Birbirlerinin yasal ortakları olmaları,

c) İşçi ve işveren ilişkisi içinde bulunmaları,

ç) Her iki firmanın oy hakkı veren hisse senedi veya sermaye paylarının en az %5'i doğrudan veya dolaylı olarak aynı kişilere ait olması veya bu kişilerin kontrolü altında veya elinde bulunması,

d) Birinin diğerini dolaylı veya dolaysız olarak kontrol etmesi,

e) Her ikisinin de doğrudan veya dolaylı olarak bir üçüncü kişi tarafından kontrol edilmesi,

f) Her ikisinin birlikte, bir üçüncü kişiyi doğrudan veya dolaylı olarak kontrol etmesi,

g) Aynı ailenin üyeleri olmaları.

(2) Tek acente, tek distribütör veya tek bayii olarak birbiri ile iş ilişkisi içinde bulunan kişilerin yukarıdaki kıstaslara uymamaları durumunda, ilişki içinde olmadıkları kabul edilir.”(Mevzuat Bilgi Sistemleri, 2013).

2.2.4. Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Olarak Türk Mevzuatında Yer Alan Cezai Yaptırımlar

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak Türk mevzuatında bulunan cezai yaptırımlar iki grupta toplanmaktadır:

- Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Uygulanacak Cezalar
- Sermaye Piyasası Kanunu Çerçevesinde Uygulanacak Cezalar
- Gümrük Kanunu Çerçevesinde Uygulanacak Cezalar

2.2.4.1. Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Uygulanacak Cezalar

Kurumların ve teşebbüs sahiplerinin, ilişkili kişiler ile emsallere uygunluk ilkesine ters şekilde saptadıkları fiyat veya bedel üzerinden hizmet veya mal alım ya da satımı gerçekleştirerek kısmen veya tamamen transfer fiyatlandırması aracılığıyla örtülü kazanç dağıtımını gerçekleştirmeleri hususunda ziyaa uğratan vergi aslının aynı şekilde aranacağı gibi Vergi Usul Kanunu'nun cezalara dair hükümleri uygulamaya konulacak ve bahsi geçen verginin gecikmeli tahsilatında belli bir gecikme faizi uygulanacaktır.

Bahsi geçen cezalar Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen cezalardır:

- Vergi Ziyası Cezası: Vergi Usul Kanunu'nun 344. Maddesi gereğince ziyaa uğratan verginin 1 katı miktarında cezaya uğrattılır.
- Usulsüzlük Cezası: İdare'ye ibraz etme yükümlülüğü verilen belge ve bilgilerin 1 seri numaraları Transfer Fiyatlandırması Tebliği'nde saptanan sürelerde vermeyenler hakkında ceza uygulanır.

2.2.4.2. Sermaye Piyasası Kanunu Çerçevesinde Uygulanacak Cezalar

SPK'nın 47/A-6 maddesi uyarınca, halka açık anonim ortaklıklar, denetim, yönetim ve sermaye açısından dolaylı ya da dolaysız şekilde bağlı olduğu diğer bir kişi veya teşebbüsle emsallerine kıyasla açık bir biçimde farklı ücret, fiyat ve bedel uygulamak vb örtülü işlemler gerçekleştirerek mal varlığını ve karını düşüren tüzel kişilerin sahip oldukları yetkileri ve bu fiiline katılanlar, 2 ila 5 sene arasında hapis ve 5 bin liradan-25 bin liraya kadar ağır para cezaları ile yargılanmaktadırlar.

2.2.4.3. Gümrük Kanunu Çerçevesinde Uygulanacak Cezalar

Gümrük Kanunu'nun 11. bölümünde cezalara dair düzenlemeler bulunmaktadır. İlişkili kişiler arasında yaşanan alış verişlerde kullanılan fiyatın yani gümrük kıymetinin daha sonra gerçekleştirilecek denetlemeler neticesinde Gümrük Kanunu hükmünc saptanacak gümrük kıymetinden çok daha az olması halinde uygulanacak cezalara Gümrük Kanunu'nun 234. Maddesinde değinilmiştir. Bu maddeye göre:

“Madde 234 – [163] (18/6/2009 tarih ve 5911 sayılı Kanun ile değişik) 1. Serbest dolaşıma giriş rejimi veya kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda;

a) 15 inci maddede belirtilen Gümrük Tarifesini oluşturan unsurlarda veya vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde aykırılık görüldüğü ve beyana göre hesaplanan ithalat vergileri ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken ithalat vergileri arasındaki fark %5'i aştığı takdirde, ithalat vergilerinden ayrı olarak bu farkın üç katı para cezası alınır.

b) Kıymeti üzerinden ithalat vergilerine tabi eşyanın beyan edilen kıymeti, 23 ila 31 inci maddelerde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymete göre noksan bulunduğu takdirde, bu noksanlığa ait ithalat vergilerinden başka vergi farkının üç katı para cezası alınır.

c) Satış birimine göre miktar itibarıyla %5'i geçmeyen bir fark ile maddi hesap hatasından doğan noksan kıymet beyanlarında, bu farklara ait gümrük vergisinden başka vergi farkının yarısı tutarında para cezası alınır.

....”

2.2.5. Türkiye’de Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Değerlendirme

Türkiye’de transfer fiyatlandırması konusu yeni ortaya çıkan bir konudur diyebiliriz. Transfer fiyatlandırması hükümleri 2007 senesinden bu yana uygulamada bulunmaktadır.

Türkiye’deki transfer fiyatlandırmasına dair özet bilgiler Tablo 2.3.’de yer almaktadır (Ernest&Young, 2010).

Tablo 2.3. Türkiye’de Transfer Fiyatlandırmasının Değerlendirilmesi

Transfer Fiyatlandırması İncelemesi Yetkililer	Türkiye’de 4 farklı inceleme biriminin (Vergi Müfettişi, Maliye Müfettişleri, Gelirler kontrolörleri, Vergi Denetmenleri) vergi inceleme yapma yetkisi mevcuttur. Bu nedenle söz konusu bu 4 birim transfer fiyatlaması incelemesi yapma yetkisine sahiptir.
Hedef endüstriler	İlaç sektörünün aktif olarak inceleme altında olduğu görülmekle birlikte diğer sektörlerin de incelemeye alınma ihtimalleri vardır. Endüstrideki karlılık ve ilişkili kişilerle gerçekleştirmiş oldukları işlemler incelemeye alınacak sektörlerin belirlenmesinde dikkate alınmaktadır.
İncelemeye konu olması muhtemel işlem tipleri	GİB (Gelir İdaresi Başkanlığı) tarafından belirlenmiş özel bir işlem tipi olmasa da fikri haklar, grup içi hizmetler ve gayrimaddi haklar transfer fiyatlandırması çalışmaları için ana ilgi konularıdır.
Transfer fiyatlandırmasına ilişkin cezalar	Türk mevzuatında transfer fiyatlandırmasına ilişkin özel bir ceza bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanununda yer alan genel cezalar transfer fiyatlandırması konularında da uygulanmaktadır.
İnceleme Nedenleri	Mükelleflerin seçimi ve inceleme amacı aşağıdaki faktörler tarafından belirlenmektedir: - Mükellefin karlılığı - Mükellefin ilişkili kişilerle gerçekleştirmiş olduğu işlemler ve söz konusu işlemlerin hacmi - İş yeniden yapılanmasının boyutu
Dolaylı veriler ve gümrük vergileri	Aynı transfer fiyatının doğrudan ve dolaylı vergi amaçları için kullanılması gerekmele birlikte transfer fiyatlandırmasına ilişkin uygulama kaynakları henüz entegre olamamıştır.
Karşılaştırılabilir veri	Türkiye’de karşılaştırılabilir bilgi araştırması yapmak için kamusal bir veri deposu bulunmamaktadır. Bu nedenle, yerel işletmeler emsal olarak kullanılırken bu duruma ilişkin herhangi bir yasal hüküm yoktur. Bu yüzden Avrupa içinde bölgesel karşılaştırmalar da kullanılabilir.
Transfer fiyatlandırması yöntemleri	Türk mevzuatında transfer fiyatlandırması hükümleri emsal bedelin tespiti için yöntemler için bir hiyerarşi öngörmüştür. Geleneksel yöntemler tercih edilmektedir ancak mükellef geleneksel yöntemlerin kendisi için neden uygun olmadığını mantıklı gerekçelerle açıklayabilirse diğer yöntemleri de kullanabilmektedir.
Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları	Türkiye’de bütün kurumlar vergisi mükellefleri için peşin fiyatlandırma anlaşmaları kullanılabilmele birlikte henüz hiçbir mükellef bu amaçla başvurmamıştır.

Kaynak: Ernest&Young, 2013. Contribution Received From Ernst And Young,

Erişim: 01.10.2013, <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transferpricingtheoecdlauncheaninvitationtoacommentoncomparabilityissuespubliccommentsreceived.htm>.

Tablo 2.3.'de transfer fiyatlandırması konusu yedi farklı açıdan ele alınmıştır. Bu genel değerlendirmeye göre; transfer fiyatlandırmasının denetimini dört birim üstlenmektedir; belli hedef endüstri alanları bulunmaktadır; incelemeye konu olabilecek muhtemel işlem tipleri mevcuttur; transfer fiyatlandırmasına ilişkin cezai düzenlemeler Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır.

BÖLÜM 3 KURUMLAR VERGİSİNDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI

3.1.ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI KAVRAMI VE MÜLGA 5422 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN DÜZENLEME

Herhangi bir ülke içinde irat ve vergiye tabi kazançların tam bir biçimde vergilendirilebilmesi, mükelleflerin vergi bilinçleriyle ilişkili olmakla beraber sözü edilen ülkenin vergi sistemiyle de yakından ilişkilidir. İrat ve vergiye kazançların asıl tutarlarıyla beyan edilmesi, çağdaş vergilendirme sistemlerinde beyan esaslı olsa dahi, sadece mükelleflerin vicdanlarına kalmayacak derecede önemli bir husus olmaktadır. Bu açıdan vergi idaresinin, gerçek vergi matrahlarının beyanını sağlama doğrultusunda geliştirilen bir uygulama şekli olan vergi güvenlik müesseseleri getirme hakkı vardır (Gümüş ve Bilge, 2006:121). Vergi güvenlik müesseselerinden bir tanesi olan mülga 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda bulunan ilgili düzenleme ve örtülü kazanç dağıtımı bu bölümde açıklanacaktır.

Örtülü kazanç müessesesi, genel anlamıyla hem kurum vergisi hem de gelir vergisi doğrultusunda bir vergi güvenlik müessesidir diyebiliriz. Vergi güvenlik müesseseleri matrahların doğru olup olmadığını sorguya çeken, bunu farklı verilerle teste tabi tutan müesseselerdir (Koyuncu, 2003:102). Bu müessese içinde, işletmelerin paydaşlarına ve paydaşlarıyla ilişkili başka tüzel ve gerçek şahıslara, kurumlar vergisine dahil edilmeksizin kar aktarılmasını önlemeyi amaç edinen önemli bir vergi güvenlik müessesesi şeklinde ortaya çıkmaktadır (Koyuncu, 2003:150). Bununla birlikte örtülü kazanç dağıtımında, istenilen ve beklenen kazançtan ne için vazgeçildiği sorgulanmaktadır (Kaya, 2006:29).

Gerçek kişi ve işletmeler, iktisadi faaliyetlerinden kazandıkları vergi sonrası kazançlarını yükseltmek amacı ile yasal ya da değil farklı yollar deneyebilmektedirler. Bu yollardan bir tanesi de; vergi hukukunda yasaklanan örtülü kazanç dağıtımıdır. Örtülü kazanç dağıtımı şu şekilde tanımlanabilir: işletmelerde elde edilen kazancı çok düşük

bedelle göstermek ve ortaklara vergisiz şekilde kar dağıtma hedefiyle, kar ve zarar hesabını oluşturan kalemlerin gerçeğe yakın olmayan büyüklüklerde ifade edilerek, işletme içinde kalması beklenen kazancın işletmek ile ilişkisi bulunana tüzel ve gerçek kişilere aktarılmasıdır.

Örtülü kazanç dolayısıyla; kurumun iktisadi ve ticari faaliyetlerinde görünen, ancak kurumlar vergisi ödenmeden alakalı tüzel ya da gerçek şahıslara devri yapılmış karlar şeklinde değerlendirilmektedir (Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2010:663).

Örtülü kazanç dağıtımında, hem özvarlığın hem de özvarlıkta meydana gelen artış şeklinde tanımlanan karın kayıtlara yani mali tablolara geçirilmeden dağıtımı mevzu bahis olmaktadır (Öcal, 2009:41). Kazancın şirket paydaşlarına dağıtımında asıl prensip; kazanç dağıtımının, işletme kazancının vergi ödemesinden sonra kalan bölüm ile gerçekleştirilmesidir. Bu biçimde gerçekleştirilen kar dağıtımı açık veya normal kar dağıtımı şeklinde ifade edilmektedir (Savaş, 2001:169).

İşletmelerin sahip oldukları kazançlar, tamamen ya da kısmi olarak ortaklara paylaştırılmaktadır. Kurumların varlık sebebi; kazanç elde etmek ve elde edilen bu kazançları paydaşlara dağıtmaktır. Fakat kurumun elde ettiği kazanç kimi zaman açık bir biçimde paylaştırılmayıp, dolaylı olarak ortaklara dağıtılır, böylece kazanç örtülü şekilde dağıtılmış olur. Bir diğer deyişle; kurumun sahip olduğu servet etkenlerinin, normal biçimde sağlanan sermaye azalımı haricinde ortak veya başka ilişkili şahıslara dağıtılması örtülü kazanç şeklinde ifade edilmektedir (Kapusuzoğlu, 2008:28). Gerçek hayatta örtülü kazanç dağıtımı, şirket kapsamında ortaya çıkan veya çıkması gereken kazancın, farklı işlemlerle şirket paydaşlarına ya da kanun maddesinde ifade edilmiş olan kişilere dağıtılması biçimindedir (Seviğ, 2002:30).

Türk Ticaret Kanunu'na göre ticari işletmelerin ayrı bir tüzel kişiliğinin olması ve kendilerini meydana getiren paydaşların gerçek kişiliğinden bütünüyle bağımsız olması, Türk Ticaret Hukuku'nda gerçek kişilik teorisinin benimsendiğini ifade etmektedir. Örtülü kazanç dağıtımının esasını da; kazancın kapsamında olduğu kurum ile kurumu meydana getiren paydaşların birbirlerinden bağımsız ve farklı kişiliğe sahip olmaları meydana getirmektedir. Bu açıdan örtülü kazanç dağıtımında, transfer fiyatlandırması bir nevi yol olarak nitelendirilmektedir. Fakat şunu açıklamak gerekli ki; transfer fiyatlandırması vergi hukukunda yasak getirilmiş bir işlem olmamaktadır. Dolayısıyla kanunlarda transfer fiyatlandırması doğrultusunda değil, gerçeğe yakın olmayan transfer

fiyatlandırmasına, başka bir ifadeyle örtülü kazanç dağıtımında yönelik düzenlemelere gidilmektedir (Köse ve Ferhatoğlu, 2008, 20-21).

Türk vergi sisteminde ilk olarak 1949 senesinde 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. Maddesi ile örtülü kazanç dağıtımı konusu ortaya çıkmıştır ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulamaya koyulduğu 2007 senesine dek bahsi geçen hüküm yürürlükte durmuştur.

Örtülü kazanç müessesesi, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1949 senesinden bu yana vergi mevzuatında yer bulan önemli konulardan bir tanesidir. 1. bentte gerçekleştirilen ve içeriğe müdahale etmeyen bir ilave haricinde maddede herhangi bir farklılık gerçekleştirilmemiştir. Dolayısıyla 17. Madde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girdiği ilk tarihten bu yana hiçbir temel farklılık yaşamayan nadir düzenlemelerden bir tanesi konumundadır. Düzenleme ilk yayımlandığı tarih açısından oldukça modern ve geleceği tahmin edebilen bir yapıya sahip olmasına karşın, senelerce herhangi bir değişim geçirmemiş olması sonucunda uluslararası gelişmelerin uzağında kalmıştır (Kapusuzoğlu, 2006:26).

Mülga 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. Maddesi şu şekildedir:

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

1. *(2362 sayılı Kanununun 12'inci maddesiyle değişen bent) Şirket kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımlarından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler ile olan münasebetlerinde emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa;*
2. *Şirket, 1 numaralı fıkrada yazılı kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük bedeller üzerinden kiralama veya kiraya verme muamelelerinde bulunursa;*
3. *Şirket, 1 numaralı fıkrada yazılı kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para alır veya verirse;*
4. *Şirket, ortaklarından veya bunların eşleri ile usul ve furuundan ve 3'üncü*

dereceye kadar (dahil) kan ve sihri hısımlarından Şirketin idare meclisi başkan veya üyesi, müdürü veya yüksek memuru durumunda bulunanlara emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek aylık, ikramiye, ücret verir veya benzeri ödemelerde bulunursa. ”

Mülga Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri incelendiğinde örtülü kazanç dağıtımının engellenmesi amacıyla yasal düzenlemelerin iki farklı temel üzerine oturtulduğu görülmektedir. Bunlardan birincisi gerçekleştirilen işlemlerde “emsallere uygunluk ilkesi” bir diğer temeli ise işletme tüzel kişiliğinin bağımsız bir varlık olduğunu belirten “ayrı varlık” ilkesidir ki, her iki temelde de gerçekte önceki bölümlerde ifade edildiği gibi OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi’nin uygulamaya konulduğu yaklaşımlardır (Bıyan, 2007:205).

Bahsi geçen 17. Maddeye göre örtülü kazanç dağıtımının esasını, kurumlar arasında yaşanan ilişkilerin ve bu işletmelerin birbirleri arasında gözle görülür bir biçimde düşük ya da yüksek ödemelerin meydana getirdiği söylemek olası olmaktadır (Oktar, 2011:202).

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda emsal bedelin ne şekilde tespit edileceği ve ne olacağı, emsal bedeli saptama teknikleri, peşin fiyatlandırma anlaşması, karşı kurum düzeltmesi ve dokümantasyon vb. gibi konular netliğe ulaşmamıştı. Bu hususlarda herhangi bir düzenleme gerçekleştirilmediği için, 17. Madde ile sağlanan hüküm uygulama esnasında ihtilaflara sebebiyet vermiş ve etkili bir biçimde uygulanamamıştır (Yıldırım, Balcı ve Kiraz, 2008:21). Örneğin, hangi kişi ya da kurumlarla oluşturulan ilişkilerde emsal bedele uygun hareket sağlanması gerektiği konusuna yer verilmiş olmasına karşın, kanunda sayılan şahıslarla pek çok işlem yapan işletmelerin, gelecek dönemde bir vergi tarhiyatına muhatap olmamak için ne şekilde bir teknik takip edeceklerine dair herhangi bir düzenlemeye gidilmemiştir (Türk, 2008:106).

17. maddeden de görüleceği üzere; kanunda dört ana başlık halinde görülen işlemlerin yapılması durumunda, kurum kazancının bu fiillerle örtülü bir şekilde ve vergisi ödenmeden kurum haricine getirilerek dağıtıldığı kabul görmektedir. Örtülü kazanç dağıtımı konusundan bahsedebilmek için; örtülü kazanç gerçekleştirebilecek şahısların, kazanç dağıtımının biçimlerinin ve emsallerine oranla bariz farklılığın ortaya konulması gerekli görülmektedir (Çak, 2008:72).

3.2. 5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI

Örtülü kazanç müessesesi, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'yla başta OECD'nin transfer fiyatlandırmasıyla ilişkili düzenlemeleri olmak üzere uluslararası ilerlemeler ve küreselleşme kavramı göz önünde bulundurularak kapsamlı bir biçimde tekrardan düzenlenmiştir (Gümüşkaya, 2008:184). 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda bahsi geçen düzenlemenin uluslararası nitelikteki uygulamalara paralel devam ettiği görülmektedir (Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2010:663). Her ne ölçüde Türk vergi sistemine yeni dahil edilen düzenlemeler arasında yer alsada, bahsi geçen müessese pek çok ülkede uzun senelerdir uygulanmaktadır (Erdikler, 2008:38).

3.2.1. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ile İlgili Yasal Düzenleme

5422 Sayılı Mülga Kurumlar Vergisi Kanununun 17. Maddesinde bulunan örtülü kazanç ile alakalı gerçekleştirilen düzenlemelerin yerini almak için 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13. Maddesinde bulunan transfer fiyatlandırması ile alakalı düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Buna göre (KVK, 2006):

“(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 doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı

ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.”

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

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

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

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

(c)Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.

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

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

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

düzeltilmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

(7)(5766 Sayılı Kanununun 21. maddesi ile eklenen fıkra, Yürürlük; 2008 yılı kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde) Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak 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.

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

Kurumlar şayet ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı şekilde belirledikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunurlarsa, kazanç bütünüyle veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü şekilde dağıtılmış demektir.

Aynı Kanun'un "kabul edilmeyen indirimler" başlığı adı altında 11. Maddesinin 1. Fıkrasının (c) bendinde de "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların" işletme kazancının belirlenmesinde indirim konusu gerçekleştirilemeyeceği hükmü getirilmiştir. Bu nedenle, şayet Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. Maddesinde bahsi geçtiği biçimde bir örtülü kazanç dağıtımını mevzu bahis ise, bu tutarın alakalı olduğu dönemin işletme kazancına ilave edilmesi gerekmektedir (Batun, 2010:109).

Kurumlar vergisi mükellefleri açısından transfer fiyatlandırması aracılığıyla örtülü kazanç dağıtımından bahsedilmek için;

- Bir kurum tarafından bir hizmet veya mal alım ya da satım işleminin gerçekleştirilmiş olması,
- Bahsi geçen kurumun bu hizmet ve mal alım ya da satım işlemini ilişkili kişiler ile gerçekleştirmiş olması,
- Bu hizmet veya mal alım ya da satım işleminde emsallere uygunluk prensibine ters şekilde bedel ya da fiyat belirlemesi gerekmektedir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'yla örtülü kazanç hususunda gerçekleştirilen yenilikler şu şekilde özetlenebilir (Kelecioğlu ve Vural, 2006:162):

- İlişkili kişi kavramı açıklanmıştır.

- Emsallere uygunluk ilkesi açıklanmıştır.
- Bedel ya da fiyat belirlenmesinde teknikler saptanmıştır.
- Maliye Bakanlığı'yla peşin fiyatlandırma anlaşması gerçekleştirme olanağı getirilmiştir.
- Transfer fiyatlandırması aracılığıyla örtülü kazanç dağıtımı, dağıtılmış kar payı olarak nitelendirilmiş ve mükellefler açısından düzeltme müessesesi getirilmiştir.

3.2.2. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına Konu Olabilecek İşlemler

5520 Sayılı Mülga Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. Maddesinin 1. Fıkrasına göre;

“Kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı” hüküm altına alınmıştır. Ayrıca *“alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği”*

ifade edilmiştir. Dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun bahsi geçen 13. Maddesinde transfer fiyatlandırması konusuna konu olarak seçilebilecek işlemler “mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri” şeklinde tespit edildikten sonra, aşağıda sıralanan işlemlerin her koşul ve durumda mal veya hizmet alım ya da satım işlemi şeklinde nitelendirileceği hükme bağlanmıştır (Bıyık, 2010:892):

- Alım işleri,
- Satım işleri,
- Ödünç para verilmesi,
- Kiralama işlemleri,
- Kiraya verme işlemleri,
- İmalat işleri,
- İnşaat işleri,
- Ödünç para alınması,
- İkramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler.

13. maddenin devamında bahsedilen “alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler” de dört ana başlık altında incelenecektir.

Sübjektif unsurun tespit edilmesi açısından Alman vergi sistemi ilişkili kişiye menfaat sağladığının istenmesi ve bilinmesi ölçütünü kullanmaktadır. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımıyla alakalı aldığı kararlarında Bundesfinanzhof (BFH), ilişkili kişi sıfatının önemine dikkat çeker. Menfaat sağlanması ile ilişkili kişi sıfatı arasında bulunan illiyet bağının tespit edilmesinde kullanılan ölçüt, basiretli bir yöneticinin aynı koşullar altında ilişkili olmayan üçüncü şahsa bu menfaati sağlayıp sağlamayacağıdır. Eğer yönetici ilişkili şahsa menfaat sağladığını bilir ve isterse, kazancın transfer fiyatlandırması yoluyla örtüşü olarak dağıtıldığı kabullenilir (Ağar, 2011:165).

3.2.2.1.Alım, Satım, İmalat, İnşaat ve Hizmet İşlemleri

İlişkili kişiler ile kurumlar alım ve satım, inşaat, imalat ve hizmet işlemleri gerçekleştirebilmektedir. Bu işlemler esnasında belirlenecek fiyat, vergi uygulaması açısından geçerli olmaktadır. Fakat alış fiyatının emsaline göre dikkat çekebilecek ölçüde yüksek olması halinde, işletmenin yüksek fiyat uygulamasıyla elde ettiği kazancın bir bölümünü örtülü şekilde dağıttığı kabul edilmektedir. Örneğin; bir anonim şirketin ortağı bulunduğu limited şirkete %25 karla satılabilecek bir malı %1’lik bir kar ile satılmasında kazanç, diğer şirkete TF yoluyla örtülü olarak aktarılmıştır. Örtülü olarak dağıtılan bu kazanç, emsal bedel ile uygulanan gerçek fiyatın arasında belli bir fark oluşacaktır. Başka bir yandan bu kazanç, ilişkili kişilerle gerçekleştirilen satışlarda düşük fiyat politikası uygulanır ya da bedelsiz kıymet verimi gerçekleştirilirse, kazanç yine örtülü şekilde dağıtılmış olur. Böyle bir durumda da; emsal bedel ile gerçek satış fiyatı arasında oluşan fark transfer fiyatlandırması aracılığıyla örtülü kazanç dağıtımı şeklinde kabul edilmektedir (Koyuncu, 2005:175).

3.2.2.2.Kiralama ve Kiraya Verme İşlemleri

Emsal bedele oranla dikkat çekecek ölçüde düşük kiralar alınması ya da hiç kira ödenmemesi veya aksine emsal bedeline oranla çok yüksek tutarda kira ödenmesi durumlarında transfer fiyatlandırması aracılığıyla örtülü kazanç dağıtımı konusu

kapsamında yer alan işlemler ortaya çıkmaktadır. (Maç, 2000:85). Genel anlamda örtülü kazanç dağıtımı konusu kapsamında yer alan işlemlerde emsal bedel belirlemede yaşanan zorluk, kiraya verme ve kiralama işlemlerinde açık bir biçimde görülmektedir.

Kanunda bulunan emsal kira bedeli düzenlemesinin gerektiği kadar itibar kazanamamasının sebepleri şu şekilde açıklanabilir (Özbalcı, 2006:487-488):

- Emsal kira bedeli asgari tutar anlamına gelmektedir, her zaman için olması gerekli olan kira bedeli olmamaktadır.
- Emsal kira bedeli durağan yapıda bir vergi güvenlik bedelidir.
- Gelir vergisi uygulaması esnasında emsal kira bedeli, olması gereken bedelden daha az bir bedelle kiralınmış gayrimenkullerin asgari bir tutara yükseltilmesini gerçekleştirir.

3.2.2.3.Ödünç Para Alıp Verme İşlemleri

İşletmelerin ödünç aldıkları paralar açısından emsal bedeline göre dikkat çekecek ölçüde düşük ya da yüksek faiz ödemeleri, örtülü kazanç olarak değerlendirilebilecek işlemlerdendir. Uygulamaya göz atıldığında, genellikle işletmelerin düşük faizle ya da faizsiz para kullandırma işlemleri, örtülü kazanç iddiasına yönelik tarihyatlara konu olmaktadır (Maç, 2000:699).

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. Maddesi uyarınca, bir kurumun ilişkili ya da ortak olduğu bir diğer kuruma emsallere uygunluk prensibine göre tespitinin yapılacağı faiz oranının altında borç sunması durumunda kazanç transfer fiyatlandırması aracılığıyla örtülü şekilde dağıtılmış olarak nitelendirilecektir. Borcu veren kuruluş örtülü kazanç dağıtımı bakımından olası bir tenkitle karşı karşıya kalmamak adına, emsallere uygunluk ilkesi temelinde belirlenecek faiz oranına göre bir faiz tahakkuk ettirmek yükümlülüğündedir (Kartaloğlu, 2007:101).

Ödünç para alıp verme işlemlerine dair Danıştay 4. Dairesi'nin 28.06.2004 tarihli ve E.2003/1990, K.2004/1543 sayılı hükmü şu şekildedir:

“... örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için, emsaline göre yüksek veya düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para alınıp verilmesi ve bu işlemlerin şirketin kendi ortakları ya da ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler arasında gerçekleşmiş olması şartlarının birlikte oluşması gerektiği ...”

3.2.2.4.Aylık, İkramiye, Ücret ve Benzeri Ödemeler

Şirketler, kendilerine hizmet anlaşması ile bağlı olan çalışanlarına emsallerine oranla yüksek ikramiye, aylık ya da bunun gibi ödemeler gerçekleştirmek koşuluyla örtülü kazanç dağıtımına yönelebilirler. Yapılan ödemelerin emsal bedellere göre çok olup olmadığının saptanması hususunda gerçekleştirilen değerlendirmede, alakalı şirketin faaliyet türü, karlılığı, işlem hacmi, büyüme trendi, özkaynakları, çalışanların sorumluluk ve yetkilerinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir (Köse ve Ferhatoğlu, 2008:35).

Ücret, ikramiye ve bunun gibi ödemelerin muhatabı işletmenin personel kadrosunda yer alan çalışanlardır. Çalışanlara gerçekleştirilen ödemelerin transfer fiyatlandırması aracılığıyla örtülü kazanç dağıtım hükümlerine bağlı olması ise “ilişkili kişi” olarak değerlendirilmelerine bağlı olmaktadır (Özbalcı, 2006:369-397).

3.2.3.Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Uygulamasında İlişkili Kişiler

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının olabilmesi için; transfer fiyatlandırması kapsamına giren mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinin ilişkili kişilerce gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir. Bunun için, ilişkili kişi çerçevesine kim ya da kimlerin dahil olabileceğinin belirlenmesi uygulamada büyük önem arz etmektedir (Biyar, 2007:105).

Transfer fiyatlandırması bütün grup şirketlerini, şube sahibi kurumları, çok uluslu işletmeleri, kurum ortaklarını, kurum iştiraklerini, kurum ortaklarının eşlerini, kan ve sihri akrabalarını, üst ve alt soylarını alakadar etmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasına göre ilişkili kişi sayılabilecek kişiler şu şekildedir:

- Kurumların ilişkili olduğu kişiler
- Kurum ortaklarının ilişkili olduğu kişiler
- Bakanlar Kurulu tarafından ilan edilen bölge veya ülkelerde yer alan kişiler

“ilişkili kişi kavramına göz atıldığında 5520 sayılı KVK’nın 13. Maddesi ile 5422 sayılı Mülga KVK’nın 17. Maddesi arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar Tablo 3.1.’de verilmiştir:

Tablo 3.1. İlişkili Kişi Bakımından Mülga ve Yürürlükteki Kanunun Karşılaştırılması

5422 sayılı (mülga) KVK m. 17	5520 sayılı (yeni) KVK m. 13
Kurumların kendi ortakları	Kurumların kendi ortakları
Yok	Kurumların ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum
Ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişi	Ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum
İdaresi, denetimi veya sermayesi bakımından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler	İdaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar
Ortaklarından veya bunların eşleri ile usul ve furuundan ve üçüncü dereceye kadar (dahil) kan ve sıhri hısımlarından şirketin idare meclisi başkan veya üyesi, müdürü veya yüksek memuru durumunda bulunanlar (sadece hizmet ilişkisiyle sınırlı)	Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımları (hukuki işlem sınırlaması yok)
Yok	Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesiyle aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulu'nca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişiler

Kaynak: Açar S., 2011, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında “İlişkili Kişi”, TBB Dergisi (94), s.198.

Daha önceki bölümde (s.37) ilişkili kişi kavramı ayrıntılarıyla ele alındığı için bu bölümde ilişkili kişi kapsamına giren kişiler ayrıntılı olarak açıklanacaktır. Bunlar (5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. Maddesinin 1. Fıkrası):

- Kurumların kendi ortakları,
- Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar,
- Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar,
- Ortakların eşleri,

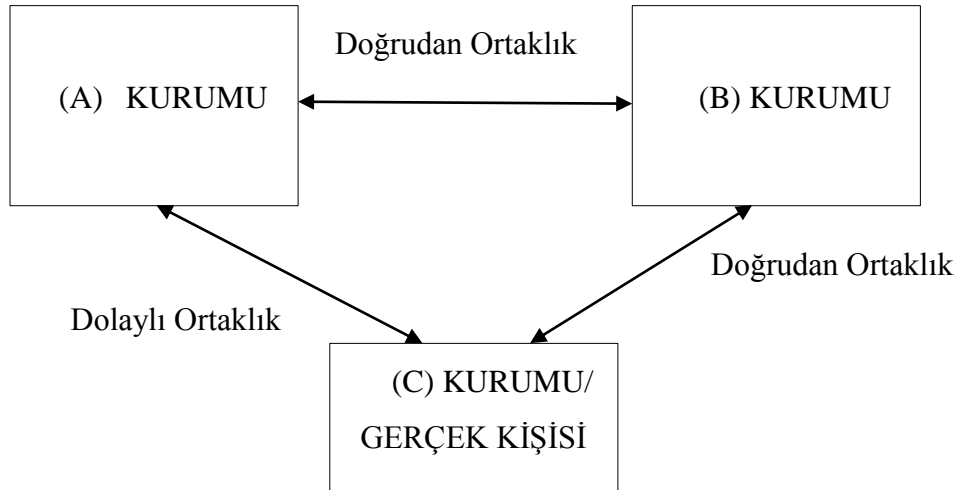
- Ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları,
- Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişiler.

3.2.3.1. Kurumların Kendi Ortakları

Kurumlar vergisine tabi olan dar ve tam mükellef işletmelerin tüzel ve gerçek kişi ortakları, kurumların kendi ortaklarını ifade etmektedir. Gerçekleştirilen düzenleme ile beraber kurumlar vergisine tabi olan mükelleflerin tüzel ve gerçek kişi ortakları, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. Maddesi hükmünce ilişkili kişi olarak değerlendirilmektedir (Duman, 2008:84).

İşletmelerin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını gerçekleştirebilecekleri en yaygın ilişkili kişiler kendi ortaklarıdır. Ortakların vergiye tabi olan kurum kazancından kendilerine düşen hissenin, kurum kazancının vergiye tabi olmadan örtülü şekilde dağıtıldığı tespit edildiğinde örtülü şekilde dağıtılan kazanç işletme kazancına ilave edilerek fiyatlandırılmaktadır.

Tebliğ'de yer alan dolaylı olarak sermaye payından faydalanma durumundan anlaşılması gereken, kurum hissedarı bir diğer kurumun karından kurum ya da gerçek kişi ortağının pay sahibi olmasıdır. Dolaylı ortaklık ilişkisi Şekil 3.1.'de gösterilmiştir (Köse, Ferhatoğlu, 2008:26).



Şekil 3.1. Dolaylı Ortaklık İlişkisi

Kaynak: Köse T., Ferhatoğlu E., 2008, Transfer Fiyatlandırması (Üretim İşletmelerinde Bir Uygulama), Turhan Kitabevi, Ankara, s. 26.

Dolaylı ortaklık ilişkisini açıklayan Şekil 3.1.'de (B) Kurumu, (A) Kurumunun sermayedarı konumundadır. (C) Kurumu ya da Gerçek Kişisi ise; (B) ile doğrudan ortaklığı sebebiyle (A) Kurumu ile dolaylı ortak olarak görülmektedir.

3.2.3.2. Kurumların veya Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi ve Kurumlar

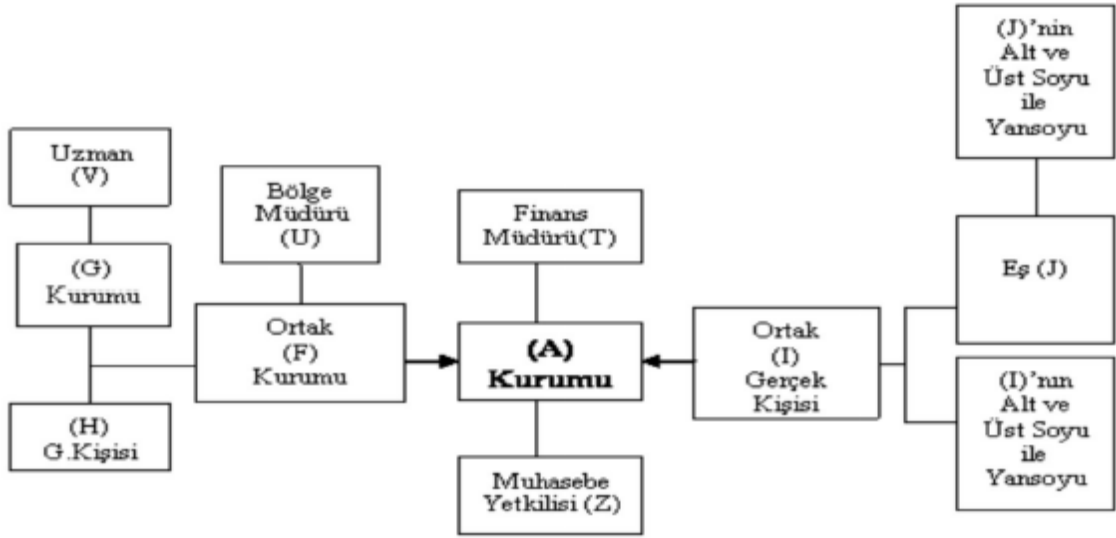
Kurumların veya ortakların ilgili bulunduğu gerçek kişi ve kurumlar, 5520 sayılı KVK ile ilişkili kişi kapsamında yer almaktadır. Bu hükümlerle beraber Mülga 5422 sayılı KVK'da bulunan ilişkili kişi kavramı önemli oranda genişletilmiştir.

Tebliğ'de yer alan tanımlamalar şu şekildedir:

- **Kurumun ilgili bulunduğu gerçek kişi:** işletmenin kendi ortağı sayılan gerçek kişiler haricinde olan, işletmelerin ortağı olduğu kişi şirketlerinin başka gerçek kişi ortaklarıyla kurum çalışanlarına benzer kişiler anlaşılmaktadır.
- **Kurumun ilgili bulunduğu kurum:** işletmenin kendi ortağı haricinde, kurumun kendisinin ortaklığının olduğu bir diğer kurumu dolayısıyla iştirakleri anlamına gelmektedir.
- **Kurum ortağının ilgili bulunduğu gerçek kişi:** Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. Maddesinin 2 no.'lu fıkrasında ifade edildiği gibi, ortakların eşleri, eşlerinin veya ortaklarının altsoyu ve üstsoyuyla üçüncü derece de olmak üzere yansoy hısımları, kurum ortakları ya da kayın hısımları ile sosyal ve ekonomik açıdan bağı olan gerçek kişiler anlamına gelmektedir.
- **Kurum ortağının ilgili bulunduğu kurum:** kurum ortağının bir diğer kurumla olan ortaklık ilişkisi anlamına gelmektedir.

Herhangi bir kurumun ilişkili olduğu kurum veya gerçek kişilerin kendi içlerindeki ilişki ve bir kurumun kendi içlerinde bulunana ilişki de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında ilişkili kişi kapsamında değerlendirmeye tabi tutulur.

Şekil 3.2.'de kurumların veya ortakların ilgili bulunduğu gerçek kişi ve kurumlar örnek yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır.



Şekil 3.2. Kurumların veya ortakların ilgili bulunduğu gerçek kişi ve kurumlar

Kaynak: Açar S., 2011, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında “İlişkili Kişi”, TBB Dergisi (94), s.209.

(A)'nın;

- Ortak (F),
- Ortak (F)'de çalışan bölge müdürü (U),
- Ortak (F)'nin ortağı (G),
- (G)'de çalışan uzman (V),
- Ortak (F)'nin ortağı (H),
- Ortak (I),
- Ortak (I)'nin eşi (J),
- Ortak (I)'nin eşi (J)'nin alt ve üstsoyu ile yansoyu,
- Ortak (I)'nin alt ve üstsoyu ile yansoyu,
- Finans müdürü (T),
- Muhasebe yetkilisi (Z)

ile gerçekleştirdiği mal veya hizmet alım ya da satımlarında, ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemler şeklinde değerlendirilir (GİB, 2013).

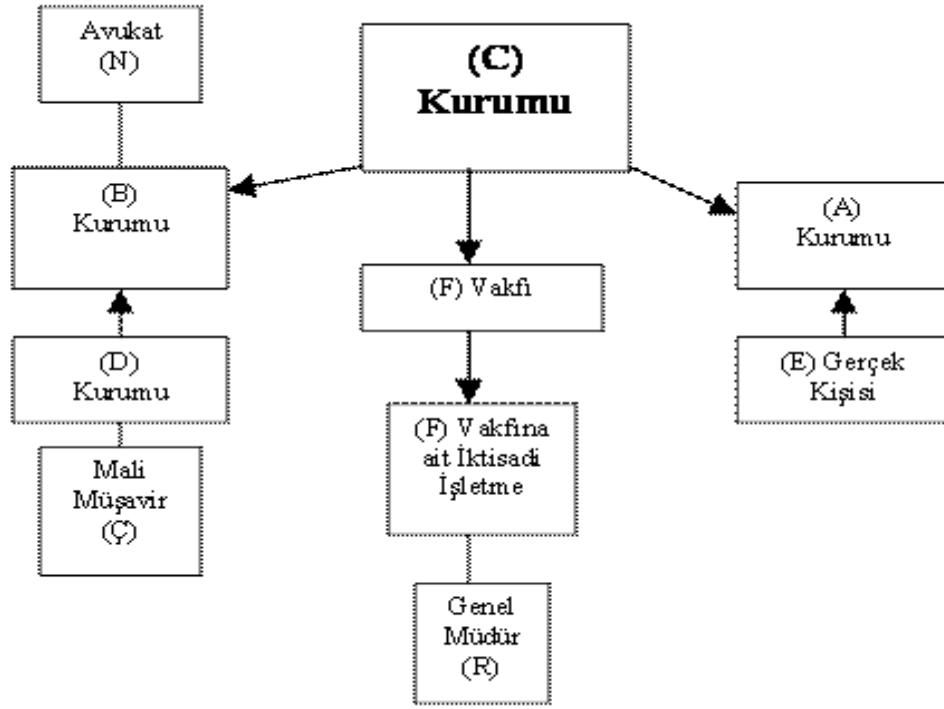
3.2.3.3.Kurumların veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu ya da Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar

1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği'nin 3.1.3. kısmında detaylı şekilde açıklanan kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu kişi veya kurumlar kavramı, şunu ifade etmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2013):

- **Kurumun veya ortaklarının idaresi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişiler:** ortaklık ilişkisi bulunmaksızın işletmenin aldığı kararları dolaylı veya dolaysız şekilde etki edebilecek kurumun yönetim kurulu başkanı ve üyeleri, üst düzey müdürleri, genel müdürleri, aynı seviyedeki yüksek memurları vb. kişileri anlatmaktadır.
- **Kurumun veya ortaklarının denetimi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar:** ortaklık ilişkisi bulunmaksızın işletmenin aldığı kararlarda dolaylı veya dolaysız şekilde etki edebilecek kurumun denetçileri vb. tüzel ve gerçek kişileri anlatmaktadır.
- **Kurumların sermayesi bakımından bağlı bulunduğu kişiler:** asıl olarak kurum ortakları anlamına gelmektedir. Bununla birlikte sermaye açısından bağlılık, örtülü sermaye konusu bakımından bağlılığı da içine almaktadır.
- **Nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar:** kurumun ticari ve ekonomik kararlarına dolaylı ya da dolaysız şekilde etki edecek biçimde devamlı bir iktisadi ilişki veya sürekli borç para verme ya da alma ilişkisi çerçevesinde yer aldığı gerçek kişi veya kurumları anlatmaktadır.

Bir işletmenin başka bir işletme ile ilişkili olarak değerlendirilebilmesi için işletmenin bir diğer işletme tarafından kontrol edilmesi, işletmenin bir diğer işletmeyi kontrol etmesi ya da aynı işletmeyle ortak kontrol altında tutulması gerekmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2013).

Şekil 3.3.'te kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu kişi veya kurumlar örnek yardımıyla açıklanmıştır. Örnek (C) Kurumu üzerinden gösterilmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2013).



Şekil 3.3. Kurumların veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu Kişi veya Kurumlar

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2013,

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/Trans_Fiyat_Teb1/3.htm,

Erişim: 3.10.2013.

(C) Kurumunun;

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

ile gerçekleştirdiği hizmet veya mal alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişiler ile gerçekleştirilen işlemler şeklinde değerlendirilecektir (GİB, 2013).

3.2.3.4.Ortakların Eşleri

Kurum ortaklarının eşleri, bahsi geçen kurum ortağı ile aralarında yasal evlilik bağı olan kişi anlamına gelmektedir.

Tebliğ’de bulunan düzenleme ile birlikte, aralarında yasal evlilik bağı olmayan kişiler ortakla ilişkili olarak değerlendirilmemektedir. Böyle bir durumda boşanan eşler birbirleriyle ilişkili kişi olmayacak fakat evliliğin bitmesiyle kayın hısımlığının bitmemesi nedeniyle, evlilik bağı yok olsa dahi ortağın kayınbabası, kayınbiraderi gibi kişiler ortakla ilişkili kişi şeklinde sayılmaya devam edecektir (Tekin ve Kartaloğlu, 2007:104).

3.2.3.5.Ortakların veya Eşlerinin Üstsoy ve Altsoy, Üçüncü Derece Dahil Yansoy Hısımları ve Kayın Hısımları

Ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy, üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları, 1 Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği’nin 3.1.5. kısmına göre şu şekildedir: ortakların veya onların eşlerinin baba, anne, çocukları, büyükbaba ve büyükanne, torunlarıyla üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları ilişkili kişi olarak değerlendirilir. Fakat evliliğin bitmesi halinde kayın hısımlığı devam etmektedir.

4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu’nun 17. ve 18. maddeleri kan hısımlığını ve kayın hısımlığını şu şekilde ifade etmiştir (Türk Medeni Kanunu, 2001):

“Madde 17- Kan hısımlığının derecesi, hısımları birbirine bağlayan doğum sayısı ile belli olur.

Biri diğerinden gelen kişiler arasında üstsoy-altsoy hısımlığı; biri diğerinden gelmeyip de, ortak bir kökten gelen kişiler arasında yansoy hısımlığı vardır.

Madde 18- Eşlerden biri ile diğer eşin kan hısımları, aynı tür ve dereceden kayın hısımları olur.

Kayın hısımlığı, kendisini meydana getiren evliliğin sona ermesiyle ortadan kalkmaz.”

3.2.3.6. Bakanlar Kurulunca İlan Edilen Ülkelerde veya Bölgelerde Bulunan Kişiler

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13/2. Maddesine göre;

“...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 işlemlerin, ilişkili kişilerle yapılmış sayılacağı ...”

söylenmektedir.

Bahsi geçen madde hükmünde de görüleceği gibi, vergi cennetleri şeklinde isimlendirilen ve büyük oranda vergi muafiyeti şeklinde tanınan bölge ya da ülkelerde yer alan kişiler ilişkili kişi şeklinde ifade edilmektedir. Dolayısıyla, Bakanlar Kurulu tarafından açıklanan ülke ya da bölgelerde yer alan kişilerle gerçekleştirilen bütün işlemler herhangi bir yönetim, ortaklık, hisımlık veya denetim ilişkisi göz önünde tutulmaksızın ilişkili kişilerle gerçekleştirilmiş kabul edilmektedir. Bir diğer ifade ile Bakanlar Kurulunca vergi cenneti şeklinde lanse edilmesi beklenen ülkelerle gerçekleştirilen bütün işlemler her türlü ilişkili kişiler ile gerçekleştirilmiş işlem şeklinde değerlendirilmektedir (Nazalı, 2007:128).

Yurtdışında elde edilen kurum kazancının vergi sebebiyle yurtdışına aktarılmasının engellenmesi için, yani uluslararası transfer fiyatlandırması manipülasyonu ile vergi matrahının delinmesini engelleyebilmek için, Bakanlar Kurulunca tespit edilen ülke ya da bölgelerde yer alan kişiler, kanunda bulunan ilişkili kişi tanımıyla bağlı olmaksızın ilişkili kişi çerçevesinde değerlendirilmektedir (Köse ve Ferhatoğlu, 2008:33).

3.2.3.7. Gelir Vergisi Kanunu'nun Uygulamasında İlişkili Kişi

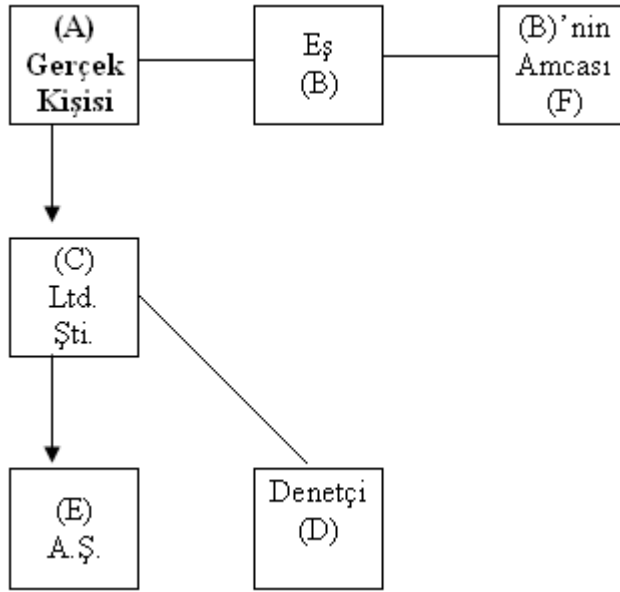
Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulamasında ilişkili kişi tanımı şu şekilde yapılmıştır (GİB, 2013):

“Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulamasında teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hisımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılmaktadır.”

Teşebbüs sahibi bir kuruma dolaylı veya doğrudan ortak durumundaysa teşebbüs sahibiyile bahsi geçen şirketler ilişkili kişi sayılmaktadırlar. Sözü edilen bu ilişkide kar payı ve sermaye oranının herhangi bir önemi yoktur.

Mesela, şahıs işletmesi bulunan (A) gerçek kişinin aynı anda (ABC) Ltd. Şti.'nde bir ortaklığının olması durumunda, (ABC) Ltd. Şti. ile (A) gerçek kişisi ilişkili kişi sayılacaktır.

Şekil 3.4.'te Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulamasında ilişkili kişi örneği verilmiştir.



Şekil 3.4. Gelir Vergisi Kanunu'nun Uygulamasında İlişkili Kişi

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2013,

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/Trans_Fiyat_Teb1/3.htm,

Erişim: 3.10.2013.

(A) Gerçek Kişisinin;

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

ile gerçekleştirdiği mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemler şeklinde değerlendirilecektir (GİB, 2013).

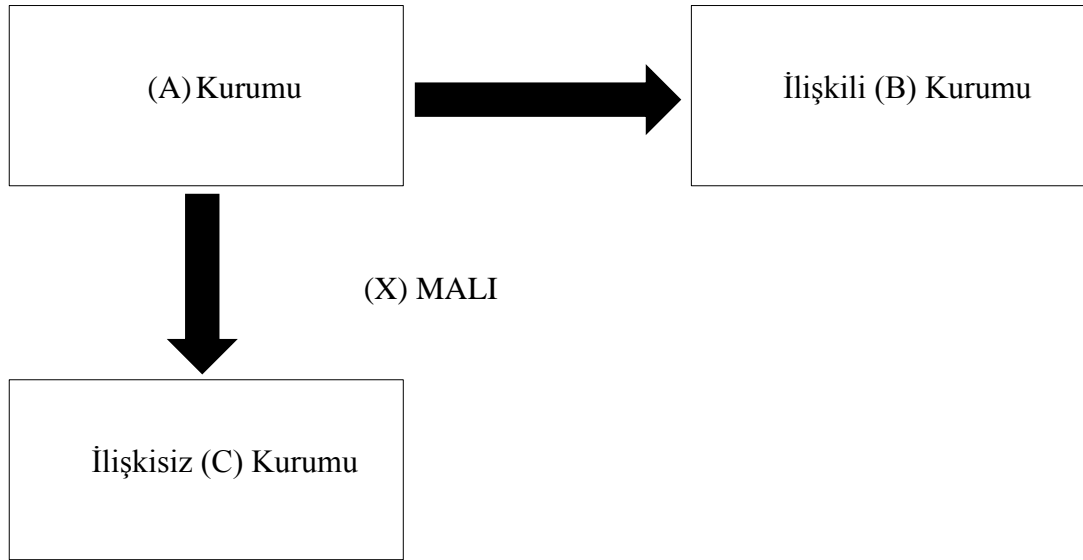
3.3.EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİ

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

Transfer fiyatlandırmasının temelini emsallere uygunluk ilkesi ve sözü edilen ilkeye aykırı ya da uygun ilişkili bireylerle gerçekleştirilen mal veya hizmetler ya da değerlendirmeler meydana getirir (Güneş, 2007:74).

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

İç emsal, mükellefin ilişkisiz bireylerle gerçekleştirdiği işlemlerde kullandığı bedel ya da fiyatı anlatmaktadır (GİB, 2010).



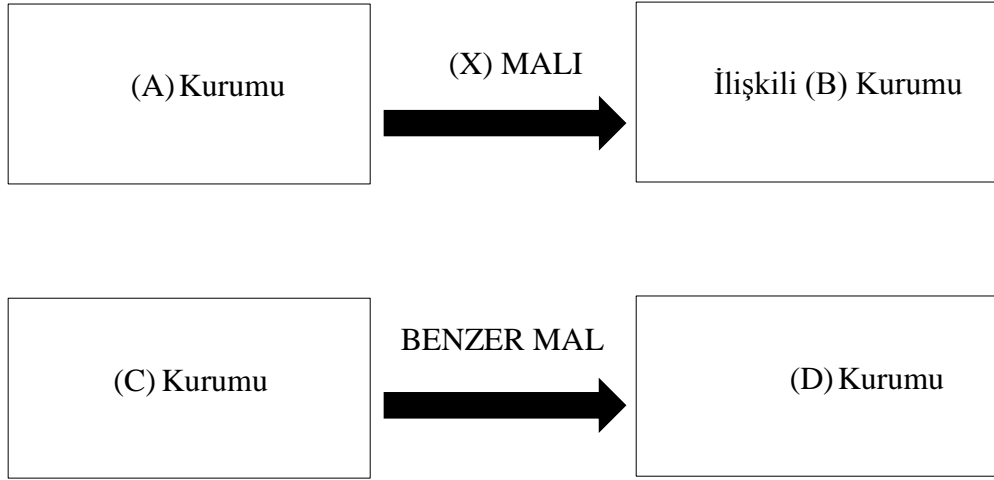
Şekil 3.5. İç Emsal

Kaynak: GİB, 2010, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber, sf. 5.

“(A) Kurumu, ürettiği (X) malını hem ilişkili (B) Kurumuna hem de ilişkili olmayan (C) Kurumuna satmaktadır. Bu durumda, (A) Kurumunun ilişkisiz (C) Kurumuna yaptığı

satışlarda (X) malı için kullandığı fiyat, ilişkili olan (B) Kurumuna yaptığı satışlarda, diğer koşulların da varlığı halinde, iç emsal olarak dikkate alınabilecektir” (GİB, 2010).

Dış emsal ise; ilişkisi olmayan bireylerin kendi aralarında gerçekleştirdikleri nitelik sahibi işlemlerde kullandığı bedel ya da fiyat anlamına gelmektedir (GİB, 2010).



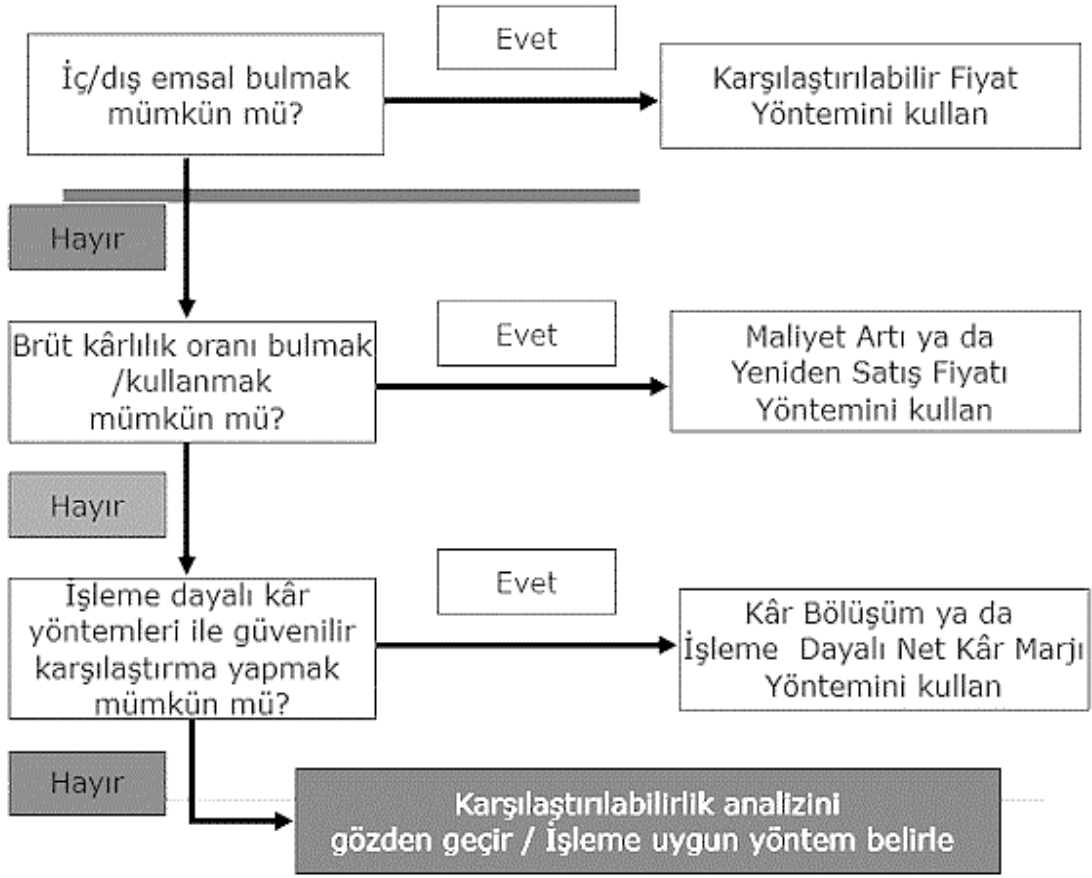
Şekil 3.6. Dış Emsal

Kaynak: GİB, 2010, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber, sf. 5.

“(A) Kurumu, ürettiği (X) malını sadece ilişkili (B) Kurumuna satmaktadır. (A) Kurumu (X) malını ilişkisiz bir gerçek kişi veya kuruma satmadığı için benzer malı üreten (C) Kurumunun ilişkili olmayan (D) Kurumuna yaptığı satışlarda kullandığı fiyat, (A) Kurumunun ilişkili (B) Kurumuna yaptığı (X) malı satışlarında, diğer koşulların da varlığı halinde, dış emsal olarak dikkate alınabilecektir.” (GİB, 2010).

3.3.1. Karşılaştırılabilirlik Analizi

Karşılaştırılabilirlik analizi, kontrol altında tutulan işlemlerle kontrol haricindeki işlemlerin karşılaştırılabilir olması demektir. Bu tanımlamada bahsedilen kontrol altında tutulan işlem, birbirleri ile ilişki içinde olan bireyler arasında gerçekleşen işlemleri; kontrol dışı işlem ise birbirleri ile hiçbir biçimde ilişkisi olmayan kişiler arasında gerçekleşen işlemleri içermektedir.



Şekil 3.7. Karşılaştırılabilirlik Analizi

Kaynak: GİB, 2013, Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi ve Rapor Düzenleme Teknikleri, Ankara, s. 24.

Karşılaştırılabilirlik analizinin yapılmasındaki asıl amaç, emsallere uygun olan bedel veya fiyatı tespit etmektir. İlişkili kişiler arasında gerçekleşen mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde yer alan şartlarla, aralarında ilişki olmayan kişiler arasına bulunan benzer niteliğe sahip işlemlerin şartlarının tespit edilmesi karşılaştırılabilirlik analizi neticesinde saptanacaktır. Yapılan karşılaştırmaların güvenilir neticeler doğurması; karşılaştırılan durumlar arasında herhangi bir farklılık bulunuyorsa, bu farklılıkların işleme somut bir şekilde etki etmemesi veya bahsi geçen farklılıkların etkisini yok etmek amacıyla uygun düzeltimlerin gerçekleştirilmesine yöneliktir.

Kontrol altında gerçekleştirilen işlemlerle kontrol dışında gerçekleştirilen işlemler birbirleri ile karşılaştırılırken dikkat edilmesi gereken hususlar şu şekildedir (GİB, 2010):

- Mal veya hizmetlerin nitelikleri

- İşlev analizi
- Ekonomik şartlar
- İş stratejileri

3.3.2.Emsal Fiyat Aralığı

Emsal fiyat aralığı, birbirinden farklı karşılaştırılabilir kontrol harici işlem verilerine göre aynı yönetim tarzının uygulanmasından veya aynı verileri değişik transfer fiyatlandırması tekniklerinin uygulanmasından tespit edilen farklı emsal fiyatların meydana getirdiği fiyat dizisi anlamına gelmektedir (GİB, 2010).

Emsallere uygunluk ilkesi bakımından ulaşılabilecek en güvenilir sonuç, gerçekleştirilen karşılaştırmalar neticesinde elde edilen tek bir bedel veya fiyattır. Aynı zamanda, gerçekleştirilen karşılaştırmalar ve uygulanan teknikler neticesi yalnız bir bedel veya fiyattan çok birbirine yakın birden fazla sonucu içine alan belli bir bedel veya fiyat aralığını elde etmek de olası olabilmektedir (Tekin ve Kartaloğlu, 2007:109).

Başka bir taraftan emsal fiyat aralığının mükellef tarafından belirlenmesi haricinde ise, transfer fiyatı, bahsi geçen aralık göz önünde bulundurularak ortalama, mod, medyan ya da bir diğer makul ölçü yardımıyla tespit edilecektir.

3.3.3.Emsallere Uygun Fiyat ya da Bedelin Tespitinde Kullanılan Yöntemler

Mükellefler ilişkili kişilerle gerçekleştirmiş oldukları işlemler bazı yöntemlerden işlemin özelliğine göre en uygun düşenini saptayarak, bahsi geçen yöntem yönünde bedel ya da fiyat tespit edeceklerdir.

Emsallere uygun fiyat veya bedele geleneksel işlem yöntemlerinden bir tanesiyle elde etme imkanı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine dayalı şekilde işleme dayalı kar yöntemlerini deneyebilir. Fakat işleme dayalı kar yöntemlerinde de emsallere uygunluk ilkesi kapsamı içerisinde bedel ya da fiyat belirlemesine imkan tanımaması halinde, mükellef kendi tespit edebileceği ve daha uygun sonuç sunduğuna ikna olduğu bir yöntemi de kullanabilecektir. Mükellefler tarafından tespit edilecek işleyiş sistemi, emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenmek zorunda olmaktadır.

Geleneksel işlem yöntemleri şu şekildedir (Tekin ve Kartaloğlu, 2007:110).

- Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi
- Maliyet Artı Yöntemi

- Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

İşleme dayalı kar yöntemleri ise (GİB, 2010:8):

- Kar Bölüşüm Yöntemi
- İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi

Tablo 3.2. İşlemin Doğasına En Uygun Yöntemin Seçimi

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ile diğer transfer fiyatlandırması yöntemlerinin güvenilir ve eşit şekilde uygulanabildiği durumlarda	⇒ Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi	
Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılmıyorsa		
İşlemin taraflarından birisi değerli, eşsiz bir gayrimaddi varlık/riske sahip olmaksızın karşılaştırılabilir işlevler (örneğin, imalat, dağıtım, hizmet) yerine getiriyorsa	⇒ Test edilen tarafın seçimi (satıcı / alıcı) ⇒ Seçilen tarafa uygulanacak yöntemin seçimi	
- Test edilen taraf satıcı (örneğin fason imalat veya hizmet sunumu)	⇒ MAY ⇒ Maliyet bazlı İDNKM ⇒ Varlık bazlı İDNKM	⇒ Eğer MAY ve İDNKMY eşit şekilde uygulanabiliyorsa: MAY
- Test edilen taraf alıcı (örneğin, pazarlama/dağıtım)	⇒ YSFY ⇒ Satış bazlı İDNKMY	⇒ Eğer YSFY ve İDNKMY eşit şekilde uygulanabiliyorsa: YSFY
İşlemin taraflarından birisi değerli, eşsiz bir gayrimaddi varlık/riske sahipse	⇒ İki tarafa uygulanan yöntem ⇒ Kar Bölüşüm Yöntemi	

Kaynak: GİB, 2013, Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi ve Rapor Düzenleme Teknikleri, Ankara, s. 23.

3.3.3.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, bir mükellefin uygulamaya koyacağı emsallere uygun olan satış bedeli veya fiyatının, karşılaştırılabilir hizmet veya mal alım ya da satım işlemlerinde yer alan ve aralarından hiçbir biçimde ilişki olmayan tüzel veya gerçek kişilerin birbirleri ile gerçekleştirdikleri işlemlerde uygulamaya koyacağı piyasa fiyatıyla karşılaştırarak belirlenmesi anlamına gelmektedir.

Örnek 1 (GİB, 2013):

Türkiye’de tam mükellef olan (X) Bankası ile söz konusu banka personeli Bay (A)’nın 19/07/2007 tarihinde yaptığı 6 ay vadeli forward USD alım sözleşmesine ilişkin veriler aşağıdaki gibidir:

Sözleşme tutar: 1.000.000 USD

Vade: 6 Ay

İşlem anındaki spot kur: 1,2500

Forward kur: 1,2600

Vadede spot kur: 1,3500

Bay (A) altı ayın sonunda 1,2600 kur üzerinden 1.000.000 USD karşılığında 1.260.000 YTL ödeyecektir. Ancak, yapılan incelemeler sonucu ilgili bankanın 25/07/2007 tarihinde ilişkili kişi kapsamında olmayan Bayan (B) ile yaptığı aynı vadeli forward USD alım sözleşmesindeki forward kurunun 1,3400 olarak belirlendiği tespit edilmiştir. Dolayısıyla karşılaştırılabilirlik analizi sonucu gerekli düzeltimlerin yapılması şartıyla, ilişkili kişiler arasındaki işlemde emsallere uygun bedelin tespit edilmesi gerekmektedir.

3.3.3.2. Maliyet Artı Yöntemi

Maliyet artı yöntemi, emsaller uygun bedel veya fiyatın, ilişkili hizmet veya mal maliyetlerinin gerektiği bir brüt kar oranında arttırılması koşuluyla hesaplanması anlamına gelmektedir (GİB, 2010:7).

Örnek 2 (GİB, 2013):

Türkiye’de tam mükellef (A) Kurumu, Türkiye’de bulunan ilişkisiz (B) Kurumuna ekmek kızartma makinasını % 11 kâr marjı ile satmakta, yine her ikisi de Türkiye’de yerleşik (C) Kurumu ilişkili (D) Kurumuna ürettiği blenderları % 8 kâr marjı ile satmaktadır. Küçük ev aletleri sektöründe ekmek kızartma makinası ve blender için

geçerli olan kâr marjı % 10'dur. Ancak, (A) Kurumunun üretim maliyeti 60 YTL/birim iken, (C) Kurumunun üretim maliyeti 50 YTL/birimdir.

Kâr marjları karşılaştırılan, üretici (A) ve (C) Kurumlarının üretim maliyetleri ve buna bağlı olarak satış fiyatlarının farklı olmasından dolayı her iki ürün için karşılaştırma yapmak mümkün olmayacaktır. Bunun sebebi, (A) Kurumunun üretim sürecinde kullandığı makinaların maliyetleri için 10 yıl üzerinden amortisman ayırırken, (C) Kurumunun ise üretim sürecinde kullandığı makinaların maliyetleri için 5 yıl üzerinden amortisman ayırmakta olmasıdır. Dolayısıyla, (C) Kurumunun ilişkili kurumu (D)'ye uygulayacağı fiyatın tespitinde, maliyetlerin bileşenlerinin incelenmesi ve muhasebeden kaynaklanan farklılığın gerekli düzeltimi sonucu maliyet artı yöntemi uygulanabilecektir. Diğer bir ifadeyle, ilişkili kişiler arasındaki transfer fiyatının tespitinde, amortisman ayırma sürelerinden kaynaklanan maliyet farklılıklarının düzeltilmesi sonucu küçük ev aletleri sektöründe geçerli olan kâr marjı kullanılarak transfer fiyatı tespit edilecektir.

3.3.3.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Yeniden satış fiyatı yöntemi: emsallere uygun tespit edilen fiyatın, işlem konusu hizmet veya malın aralarında hiçbir bağlantı olmayan gerçek veya tüzel kişilerle tekrardan satılması durumunda uygulamaya konulacak fiyattan, gerekli oran bir brüt satış karı düşürülmüş şekilde hesaplanması anlamına gelmektedir.

Hesaplama aşağıdaki formül yardımıyla yapılmaktadır.

$$\frac{\text{Yeniden satış fiyatı}}{1 + \text{Brüt satış kâr oranı}} = \text{Emsallere uygun fiyat veya bedel}$$

Örnek 3 (GİB, 2013):

Türkiye'de tam mükellef (A) Kurumu, Azerbaycan'da bulunan ana şirketi adına Türkiye'de küçük ev aletleri pazarlamaktadır. (B) Kurumu ise Türkiye'de ilişkisiz bir şirket olarak söz konusu ana şirket ile ticaret yapmakta ve benzer ürünleri aynı şekilde pazarlamaktadır. Üründeki küçük farklılıklar dışında kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemler arasındaki farklılık aşağıda belirtilmiştir:

Ana şirket, ilişkisiz (B) Kurumu ile olan işlemlerinde garanti risklerini üstlenirken, ilişkili (A) Kurumu ile olan işlemlerinde garanti riskini üstlenmemektedir.

Ana şirket, ilişkisiz (B) Kurumuna reklam ve pazarlama malzemelerini ücretsiz sağlarken, ilişkili (A) Kurumu reklam ve pazarlama harcamalarına katlanmaktadır.

Örneğimizde, küçük ev aletleri piyasası Türkiye ve Azerbaycan'da aynıdır. (B) Kurumu sattığı küçük ev aletlerinin net satışlar tutarının % 10'u kadar komisyon almaktadır. Buna göre, Azerbaycan'da bulunan ana şirket ile (A) Kurumu arasındaki emsallere uygun fiyat aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Tablo 3.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi (YTL)

(A) Kurumunca ilişkisiz kişilere satış fiyatı		3.000
Emsal satış komisyonu		% 10
Emsallere Uygun Fiyat [3000/(1+0,10)]		2.727
İşlev ve risk farklılıklarının düzeltimi (-)		30
Reklam ve pazarlama maliyetleri	10	
Garanti maliyetleri	20	
Emsallere Uygun Fiyat		2.697

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2013,

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/Trans_Fiyat_Teb1/3.htm,
Erişim: 8.10.2013

3.3.3.4. Kar Bölüşüm Yöntemi

Kar bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir ya da daha çok sayıda olan kontrol altında tutulan işlemlere sair toplam faaliyet zarar ya da karının, aldıkları riskler ve üstlendikleri işlevler doğrultusundan ilişkili kişiler arasında emsallere uygun şekilde dağıtılmasını temel kabul eden transfer fiyatlandırması yöntemidir. Bu yöntem özellikle işlemlerin karmaşık olduğu ve bağlantılı bulunduğu veya her bir işlemin tek tek incelemesinin güç olduğu durumlarda kullanılabilir.

Örnek 4 (GİB, 2013):

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

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

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

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

Tablo 3.4. Kar Bölüşüm Yöntemi 1. Aşama (YTL)

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

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2013,

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/Trans_Fiyat_Teb1/3.htm,
Erişim: 8.10.2013

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

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

İlk dağıtılan kâr, (A)'ya 1,5 YTL ve (B)'ye 2 YTL (A) ve (B) Kurumlarının üretime dayalı işlevlerinin karşılığıdır. Ancak bu kâr, teknolojik açıdan gelişmiş bir ürün için şirketlerin gerçekleştirdiği kendi Ar-Ge harcamalarının değerini göstermemektedir. Ar-Ge harcamalarının yarattığı katma değer yüksek olması nedeniyle, bakiye kârın (A) ve (B) Kurumlarının toplam Ar-Ge maliyeti içindeki paylarına göre aralarında dağıtılması gerekmektedir. Çünkü örneğimizde, şirketlerin Ar-Ge faaliyeti için yapmış oldukları kendi harcamalarının, ürünün teknolojik yenilikçiliğine ilişkin değerine katkısı bulunmaktadır.

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

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

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

d) Kârların yeniden hesaplanması

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

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

Transfer fiyatlandırması açısından kurum kâr veya zararları aşağıdaki gibi olacaktır:

Tablo 3.5. Kar Bölüşüm Yöntemi 2. Aşama (YTL)

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

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2013,

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/Trans_Fiyat_Teb1/3.htm,

Erişim: 8.10.2013

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

3.3.3.5. İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi

İşleme dayalı net kar marjı yöntemi, mükellefin kontrolü altında olan bir işlem açısından, satışlar, maliyetler veya varlıklar vb. alakalı ve uygun bir temel doğrultusunda belirlendiği net kar marjının incelenmesi esasına yönelik bir yöntemdir (Köse ve Ferhatoğlu, 2008).

Örnek 5 (GİB, 2013):

Türkiye’de faaliyette bulunan dağıtım firmalarından (A), ilişkili firması (C)’ye ve aynı sektörde faaliyet gösteren (B) firması da ilişkisiz (D) firmasına aynı marka altında kompakt disk satmaktadırlar. (A) firması, sattığı mal için bir yıl garanti verirken, (B) firması herhangi bir garanti vermemektedir. (A) firması, fiyat oluştururken garanti hizmetinin maliyetlerini dikkate almamaktadır. Bu durumda, (A) ve (B) firmalarının brüt satış kârları karşılaştırılabilir nitelikte bulunmamaktadır. Güvenilir bir karşılaştırma yapılabilmesi için garanti hizmetine ilişkin olarak düzeltim yapılması gerekmektedir. Ancak örneğimizde (A) firmasının üstlendiği garanti maliyetleri tam olarak saptanamadığından, bu durum garanti hizmetine ilişkin düzeltim yapılmasını olanaksız kılmaktadır.

Bununla birlikte, (A) ve (B) arasında başkaca maddi bir işlevsel farklılık yoksa ve (A) firmasının satışlarına göre net kârı biliniyorsa, (A) firmasının net kâr marjı ile (B) firmasının net kâr marjı, aynı temelde karşılaştırılarak, (A) firması ve ilişkili (C) firması arasında gerçekleştirilen işlemlere ilişkin transfer fiyatlandırmasının tespitinde işleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması mümkün olacaktır.

3.3.4. Peşin Fiyatlandırma Anlaşması

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

Gerçekleştirilen bu anlaşmaların asıl amaçları, mükelleflerin ilişkili kişilerle gerçekleştirecekleri mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulayacakları

transfer fiyatlandırmasına dair karşılaşılabilecek olası vergi anlaşmazlıklarını engellemektir.

İlişkili kişilerle gerçekleştirilen mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulamaya koyacağı yöntem hususunda tereddüt sahibi mükellef, gereken belge ve bilgilerle beraber İdare'ye başvuruda bulunarak belli bir dönem için yöntem belirlenmesi talebi gerçekleştirebilecektir.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasına dair başvuru gerçekleştiren mükellef, tek taraflı, iki taraflı veya çok taraflı peşin fiyatlandırma sözleşmesi talebinde bulunabilir. İdarenin, iki ya da daha çok taraflı peşin fiyatlandırma sözleşmesine dair talebi değerlendirmesi neticesi birden çok ülkeyi alakadar ettiğini belirlemesi halinde, ilgili ülke veya ülkeler ile sözleşme gerçekleştirmesi koşuluyla bu anlaşmalar kapsamında değerlendirmede bulunması olası olmaktadır.

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

Peşin fiyatlandırma aşamaları aşağıdaki şekilde gerçekleşmektedir (Doğruyol, 2008:72-77):

- Ön değerlendirme
- Analiz
- Anlaşmanın kabulü veya reddi
- Anlaşmanın yenilenmesi
- Anlaşmanın revize edilmesi
- Anlaşmanın iptali

3.4.GAYRİ MADDİ HAKLARDA TRANSFER FİYATLANDIRMA UYGULAMASI

İlişkili kişiler arasında gerçekleşen işlemler çoğunlukla mal veya hizmet transferlerinde dahi olsa da, grup şirketleri içinde el değiştirme süreci ayrıntılı olan kalemlerden bir tanesi olan gayri maddi haklar şeklinde ortaya çıkmaktadır (Çubukçu, 200:83). Gayri maddi hakların bulunduğu ilişkili kişiler arasında yapılan işlemlere farklı

bir değer gösterilmesi gerekmektedir. Bunun nedeni, bu tip işlemlerin vergisel bakımlardan değerlendirilmesinin bir hayli zor olmasıdır (Aktaş, 2004:148).

1 Seri numarasına sahip Transfer Fiyatlandırması Tebliği'nin 10. Bölümünde bulunan gayri maddi haklar iki grupta altında şu şekilde toplanabilir (Aktaş, 2004:149):

- Sahip oldukları özellikleri sebebiyle ticari gayri maddi haklar: bir malın üretiminde veya bir hizmetin sunulmasında kullanılan dizaynlar, Know how, patentler ve modellerle müşterilere transfer edilen veya bilgisayar yazılım programları gibi ticari faaliyetin işletiminde kullanımda olan ticari varlık niteliğine sahip gayri maddi haklardır.
- Pazarlama amaçlı gayri maddi haklar: bir ürün veya hizmetin ticari aam doğrultusunda kullanıma destek olan ticari markalar ve ticari unvanlar, dağıtım kanalları, müşteri listeleri ile ilişkili ürün bakımından önemli promosyon değerine sahip kendi özgü semboller, isimler veya resimler gibi gayri maddi haklardır.

Kimi gayri maddi haklar da bahsi geçen her iki özelliğe de sahiptirler ve bundan dolayı da melez olarak isimlendirilmektedir (Uyanık, 2001:151).

3.4.1. Gayri Maddi Haklarda Emsallere Uygunluk İlkesi

İlişkili kişilerin aralarında, gayri maddi hakların da dahil olduğu, gerçekleştirdikleri mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde bedel, gayri maddi haklarda emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilecektir.

Gayri maddi haklara dair emsallere uygun olan bedelin saptanmasında ilk olarak gayri maddi hakkı devralanla devreden taraf ayrı şekillerde değerlendirilmelidir. Gayri maddi hakka dair emsallere uygun bedel devreden açısından karşılaştırılabilir özellikteki kontrol dışı bir işlem içinde, gayri maddi hakkın sahibinin mevzu bahis olan hakkı başka birine devretmeyi kabul etmeyi onaylayacağı bir bedel olmalıdır. Devralan açısından emsallere uygun bedel, karşılaştırılabilir ilişkisi bulunmayan bir kurumun faaliyetlerinde kullanma fikrinde olduğu gayri maddi hak açısından ödemeyi kabul ettiği tutarı işaret etmektedir (Tekin ve Kartaloğlu, 2007:138).

3.4.2. Gayri Maddi Haklarda Emsallere Uygun Bedelin Tespitinde Kullanılabilecek Yöntemler

İlişkili kişiler arasında gerçekleştirilen işlemler içinde gayri maddi hakların bulunması durumunda, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi açısından kontrol altında bulunan işlemlerle kontrol dışı işlemler arasında karşılaştırılabilirlik analizinin gerçekleştirilmesi gerekli kılınmaktadır. Bundan sonra ise, gayri maddi hakkın alım ya da satım işleminde kullanılacak en uygun transfer fiyatlandırması yöntemi saptanacaktır (Tekin ve Kartaloğlu, 2007:138).

Örnek 6 (GİB, 2013):

Türkiye’de yerleşik (B) iştiraki ile yurtdışında mukim ve markanın lisans hakkına sahip bir otomotiv firması olan (A) firması arasında bir lisans sözleşmesi imzalanmıştır. (A) firmasına lisans (telif hakkı) bedeli olarak Türkiye’deki net satışların % 6’sı kadar yıllık ödeme yapılmaktadır. Otomotiv piyasasında faaliyet gösteren (C), (D) ve (E) şirketlerinin incelenmesinden, bu firmaların da yurtdışında yerleşik lisans sahibi ana firmalarına % 3 - % 5 arasında net satışlara oranlı lisans hakkı bedeli ödediği tespit edilmiştir. Bu durumda (B) firmasının yapmakta olduğu ödemeler ile piyasada mevcut lisans hakkı ödemeleri karşılaştırılmalı ve karşılaştırma sonucunda ortaya çıkan farklılıklar var ise bunlar düzeltilmelidir. Dolayısıyla, lisansın kullanım dönemi, coğrafi olarak kullanım alanı ve ödeme vadeleri ile kullanım koşulları benzer ya da mevcut farklılıklar düzeltilebiliyor ise (A) firmasına yapılan ödemeler ile ilgili olarak (C), (D) ve (E) şirketlerinin işlemleri (dış emsal) kullanılabilecektir.

Öte yandan, gayri maddi hakların patent, ticari markalar, ticari sırlar ve know-how da dahil olmak üzere bir bütün halinde değerlendirilmelerinin gerektiği durumlarda, gerçekleştirilen işlemin emsallere uygunluğunu doğrulayabilmek için bütünü oluşturan parçaların ayrı ayrı ele alınması gerekmektedir.

3.5. GRUP İÇİ HİZMETLERDE TRANSFER FİYATLANDIRMA UYGULAMASI

Çokuluslu şirketler geliştikçe holding vb. hizmet merkezlerinin çoğalarak, holdinglerin daha çok stratejik kararlar alması ve üst seviyede pazarlama ve yönetim hususlarında hizmet vermektedirler. Grup hizmet merkezleri, muhasebe-vergi, insan

kaynakları, bilişim sistemleri konularında grup içinde bulunan şirketlerine destek vererek karşılıklı hizmet alışverişi yapmaktadırlar (Taşkın, 2012:249). Bu durumda grup içi hizmetin ne olduğu ve bünyesindeki grup şirketleri arasında gerçekleşen hizmetlerin neleri içerdiği önemli olmaktadır.

Grup içi hizmet, ilişkili kişi şeklinde tayin edilen şirketler arasında ortaya çıkan ve genellikle ana şirketin ilişkili şirketlerine ya da gruba ilişkili şirketlerin birbirine sundukları hizmetlerden meydana gelmektedir. Gerçekleştirilen bu hizmetlerin maliyeti, grup hizmet merkezi, bir grup üyesi ya da ana şirket tarafından üstlenilmektedir (Duran, 2010:51).

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Seri No: 1 olan Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ'inde grup içi hizmet şu şekilde tanımlanmıştır:

“Grup içi hizmet, ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle ana şirketin ilişkili şirketlerine veya aynı gruba ilişkili şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri ifade etmektedir. Bu hizmetler tüm grup için yönetim, koordinasyon ve kontrol işlevlerinin sağlanmasını da içermekte olup, bu tür hizmetleri sağlamanın maliyeti, ana şirket, bu amaç için görevlendirilen bir grup üyesi veya diğer bir grup üyesi (grup hizmet merkezi) tarafından üstlenilebilmektedir.”

Grup içi hizmetler, ilişkili kişiler arasında genel anlamda asıl şirketin ilişkili şirketlerine sunduğu hizmetleri ifade etmektedir.

3.5.1. Grup İçi Hizmetlerin Fiilen Sağlanıp Sağlanmadığının Tespiti ve Emsallere Uygunluk ilkesi

Grup içi hizmetler bakımından gerçekleştirilen hizmetlerde saptanan bedelin emsallere uygunluk ilkesine uygun olması son derece önemlidir. Bir grup üyesi tarafından bir ya da daha çok olan grup üyelerine hizmet sunulması durumunda, verilen bu hizmeti alan grup içi şirketlere ticari konularını kuvvetlendirecek biçimde ticari ya da ekonomik bir kazanç getirip getirmeyeceğinin tespiti emsallere uygunluk ilkesi bakımından önemli bir konudur. Bunun nedeni, karşılaştırılabilir koşullar içinde ilişkisiz şirket tarafından hizmetin verilmesi durumunda aynı bedelin verilmek istenip istenmeyeceği ya da grup içinde bu hizmetin sağlanıp sağlanmayacağı sorusunun yanıtı grup içi hizmet tanımının oluşmasındaki etkisidir. Şayet şirket, hizmetin ilişkisi olmayan bir kurumdan kendisi

adına temin edilmesi neticesinde bedel ödemek hususunda ya da bu hizmeti kendi içinde üretmek hususunda arzusuz olması halinde, bu faaliyetin normal şartlarda emsallere uygun olan bir grup içi hizmet şeklinde kabul edilmemesi gerekmektedir (Taşkın, 2012:251).

Grup içinde hizmetin grubun bir ferdi tarafından fiili şekilde sağlandığının saptanmasından sonra, hizmeti gerçekleştiren ve hizmetten faydalanan bakımından emsallere uygunluğun saptanması gerekmektedir (Tekin ve Kartaloğlu, 2007:140).

Sunulan hizmetlerde emsallere uygunluğu tespiti Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. Maddesi ve ilgili tebliğde ifade edilen teknikler kapsamında gerçekleştirilecektir. Bununla birlikte ilişkili kişiler arasında hizmet ilişkilerinin düzenlemeye konulmasında ve bu hususta emsallere uygunluğun saptanmasında gerçekleştirilecek sözleşmeler, ilişkinin ortaya konulması açısından son derece önemli olacaktır. Çünkü hizmet tiplerinin düzenlendiği bu sözleşmeler ile keyfi olarak yapılan değişiklikleri engelleyebilecek ve grup içi hizmetler bakımından yapılacak belgelendirmeyi de kolay hale getirecektir (Taşkın, 2012:252).

3.5.2. Grup içi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Tespitinde Kullanılabilecek Yöntemler

Emsal bedelin tespit aşamasında, hizmet veren ve hizmet alan bakımından ayrı ayrı değerlendirme yapmaları gerekli olmaktadır. Örneğin; hizmet talebi gerçekleştiren bir kuruma piyasada bulunan hizmet sağlayıcıları, bu kurumun ödeme açısından hazır olduğu fiyat üzerinden bu hizmeti vermek isteyebilirler ya da istemeyebilirler. Gerçekleştirilen toplantılar neticesinde anlaşma sağlanabilir ya da sağlanabilir (Taşkın, 2012:253).

Örnek 7 (GİB, 2013):

Türkiye'de faaliyette bulunan (B) şirketi limanlara gelen gemilere yükleme yapan bir şirket olup, (X) ülkesinde faaliyette bulunan ilişkisiz (C) şirketine konteyner başına 100 €'ya hizmet vermektedir. (B) şirketi yine aynı ülkede bulunan grup şirketlerinden (D)'ye de aynı hizmeti vermektedir.

Yapılan karşılaştırılabilirlik analizi sonucu, ilişkisiz (C) şirketine ve ilişkili (D) şirketine verilen hizmetler arasında bir fark bulunmaması ya da var olan farklılıkların düzeltilebilmesi şartıyla, (B) şirketinin ilişkili (D) şirketine verdiği hizmetin bedelinin 100 € olarak tespit edilmesi gerekmektedir.

Örnek 8 (GİB, 2013):

(X) Grubu, ekonomik nedenlerden dolayı faaliyetlerini merkezileştirme konusunda aldığı karar çerçevesinde borçlarını faktoring yoluyla devretmektedir. Kur risklerini ve borçlanma risklerini sınırlandırmak ve idari masrafları minimuma indirebilmek amacıyla faaliyetlerini bir merkezde toplamıştır. Ayrıca, bu sorumluluğu üstlenen ve borçlanma işlemlerini yerine getiren bir “faktoring merkezi” kurmuştur. Bu şekilde, söz konusu faktoring merkezinden bir grup içi hizmet sağlamaktadır ve bu hizmet karşılığında bu merkeze emsal bedel üzerinden ödeme yapılması gerekmektedir.

3.6.TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA DÜZELTME

Dünya çapında transfer fiyatlandırmasında belgelendirme hususunda gerçekleştirilen yasal düzenlemeler her gün gelişim göstermektedir. Bu sebeple, çokuluslu şirketler transfer fiyatlandırması hususunda belgelendirme ve politika konularında gerçekleştirdikleri hazırlıkları vergisel zorunluluklara, gerçekleştirilen düzenlemelere ve uluslararası çapta iş yaptıkları ülkelerin uygulama pratiklerine uygun duruma getirmek yükümlülüğündedirler.

Ülkemizde transfer fiyatlandırması konusunda gelişim gösteren sürecin anlaşılması ve yapılan hesaplamaların detaylı şekilde gösterilmesinde belgelendirme büyük önem arz etmektedir. Vergi mükelleflerince, emsallere uygunluk ilkesine bağlı şekilde belgelendirme yapılması, belgelendirmeye dair bu bilgi ve belgelerin talep edilmesi durumunda idareye ya da vergi incelemesi gerçekleştirme yetkisi bulunanlara sunulmak için hazır tutulması gerekli olmaktadır (Taşkın, 2012:229).

3.6.1.Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemleri

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanun’larının uygulama kısmında, tamamen veya kısmi transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü şekilde dağıtılmış olan kazanç, 13. Maddede ifade edilen koşulların sağlandığı hesap döneminin son tarihi itibarıyla mükellefler adına ana merkeze aktarımı yapılan tutar veya dağıtılmış kar payı sayılacaktır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü şekilde dağıtılan kazancın kar payı olarak nitelendirilmesi ile mükellefler bu kar payına dair istisna hükümlerinden faydalanacağından, “karşı taraf düzeltmesi” bu biçimde, işleme taraf sayılanlar arasında

gerçekleşmiş bulunacaktır. Bundan ötürü, dağıtılmış kar payının net kar payı tutarı şekilde kabul görmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutardan ortakların hukuki niteliğine göre tespit edilen oranlarda vergi kesintisi gerçekleştirilecektir (GİB, 2010:20).

Aynı zamanda, yurtdışı işlemlerle alakalı şekilde gerçekleştirilecek ikincil düzeltme işlemleri, vergi anlaşmaları kapsamında ve bahsi geçen anlaşmanın tanıdığı olanak ölçüsünde gerçekleştirilecektir (GİB, 2010:20).

3.6.2. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtan Kurum Tarafından Yapılacak Düzeltme İşlemleri

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç koşullarının sağlanması durumunda, örtülü kazanç dağıtan kurumca işlemin gerçekleştirildiği geçici vergi döneminde hesaplananlara dayanan gereken düzeltme işlemleri yapılabilecektir. Aynı dönem içinde, örtülü kazanç dağıtılan taraf açısından da düzeltme gerçekleştirilmesi mümkündür.

Yapılan düzeltmenin geçici vergi döneminden sonra gerçekleştirilmesi durumunda, örtülü kazanç dağıtan kurumca sunulan düzeltme beyannamesiyle tahakkuk eden vergilerin netleşmiş ve ödenmiş olması koşuluyla, örtülü kazanç tarafından da düzeltme gerçekleştirilebilecektir (GİB, 2010:21).

3.6.3. Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Tam Mükellef Kurum Olması

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç miktarı kar payı geliri şeklinde göz önüne alınacak olup, koşulların mevcudiyeti durumunda iştirak kazançları istisnasından faydalanılacak ve bu biçimde düzeltme işlemi sağlanmış olacaktır.

Düzeltilme gerçekleştirilebilmesi için ilgili tutarın örtülü kazanç dağıtan mükellef tarafından ödenmesi gerekli olmaktadır. Sözü geçen tutarın ödenmesinden sonra, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan mükellefin bu düzeltmeleri ilgili dönem beyannamelerde uygulaması gerekmektedir (GİB, 2010:21).

3.6.4. Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Dar Mükellef Kurum, Gerçek Kişi, Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden Muaf Olan Herhangi Bir Kişi Olması

Örtülü kazanç dağıtılan kişinin dar mükellef kurum, gerçek kişi, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi olması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla

örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı, dağıtılan nezdinde örtülü kazanç, 13. Maddede ifade edilen koşulların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılan kar payı şeklinde kabul görecektir. Bu biçimde dağıtılan kar payı net kar payı miktarı şeklinde görülecek ve brüte tamamlanması neticesinde elde edilen tutar üzerinden vergi kesintisine tabi olacaktır (GİB, 2010:21).

3.7.TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMINDA HAZİNE ZARARI

5766 sayılı kanun ile yürürlükte olan düzenlemeye göre hazine zararı: transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının bir unsuru şeklinde nitelendirilmiş ve emsallere uygunluk ilkesine aykırı şekilde saptanan bedeller sebebiyle tam mükellef kurumlar, yabancı kurumlar ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gerekli olan her türlü vergi toplamının geç ya da eksik tahakkuk ettirilmesidir. Hazine zararı kavramıyla vergi zıyayı kavramları birbirine benzer şekilde tanımlanan kavramlar olmasına karşın birbirlerinden farklı olan kavramlardır. Örtülü kazanç dağıtımından bahsetmek için vergi zıyayının varlığı tek başına yeterli olmayıp, muhakkak Hazine kaybının de yaşanması gerekmektedir. Taraflardan bir tanesi için vergi zıyayının saptanması, hazine zararının olduğu anlamını ifade etmemekte, işleme taraf olan her iki şirketin beraber değerlendirmeye yönlendirip değerlendirilmesi gerekli kılınmaktadır. Şayet taraflardan bir tanesi bahsi geçen işlemin vergisini üstlenmiş olursa o zaman hazine zararından bahsedilmeyecektir (Kapusuzoğlu, 2008:31). Örtülü kazanç dağıtımında tüzel ve gerçek kişilerin var olan gelir ve giderleri toplanılarak hazine zararı bakımından düzeltmeye tabi tutulması gerekli kılınmaktadır.

5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nda gerçekleştirilen değişiklikle 13. maddesine ilave edilen 7. bent ile hazine zararının doğması koşulu sağlanmıştır.

“Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığıının 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.”

3.8.TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMINDA KDV UYGULAMASI

3065 sayılı KDV Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle beraber vergi idaresi, 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. Maddesinde yer alan örtülü kazanç düzenlemesine istinaden örtülü şekilde dağıtıldığı öngörülen kazancın KDV matrahını meydana getirdiği görüşünü savunmuştur. Fakat uygulama açısından örtülü kazanç dağıtımını incelemesi yalnızca cari hesaplar aracılığıyla fon kullanılması ile kısıtlı kalmıştır (Taşkın, 2012:267).

Vergi idaresi, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında ödünç şekilde verilen paraya karşılık olarak alınan faizlerden KDV kesilmesi gerektiği görüşündedir. Bununla birlikte karşılıksız kaynak kullanılması nedeniyle belli bir faiz oranının alınması gerekli olur ve bu faiz üzerinden de KDV miktarı hesap edilmelidir. Vergi idaresi, kurumların birbirlerine faiz karşılığında kredi kullandırması veya birinin bankadan almış olduğu krediyi başka kuruma vermesi işleminin süreklilik arz etmesi halinde banka ve sigorta işlemleri vergisine, süreklilik arz etmiyorsa finans hizmeti şeklinde KDV ödeyeceği düşünülmektedir (Ağar, 2011:334).

5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yürürlükte kaldığı dönem içinde vergi yargısı, cari hesap işlemleri aracılığıyla fon aktarımın ticari anlamda bir borç verme işlemi olduğu, borç verilen miktar üzerinden elde edilen faydanın örtülü kazanç dağıtımı sayıldığı ve sigorta ve banka işlemleri vergisine tabi tutulmamışsa bu aktarımın KDV konusu şeklinde yapılması gerektiği fikrindedir. Fakat gerek eski gerekse de yeni düzenleme, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü şekilde dağıtılan kazancın kurumlar vergisine tabi tutulması doğrultusunda olmaktadır. Dolayısıyla transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını kendi başına bir ticari muamele sayılmamakta, kar dağıtımını işlemi olarak görülmekte ve KDV konusuna girmemektedir (Ağar, 2011:334).

3.9.TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMINDA CEZAI YAPTIRIMLAR

Şirketlerin, ilişkili kişiler ile emsallere uygunluk ilkesine aykırı şekilde saptadıkları fiyat veya bedel üzerinden hizmet veya mal alım ya da satımı gerçekleştirerek kısmi olarak veya tamamen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını gerçekleştirmeleri halinde, örtülü kazanç dağıtımını yapan şirket bakımından

gerçekleştirilen harcama gider şeklinde nitelendirilmektedir. Bununla birlikte 213 sayılı VUK'un cezalara dair hükümleri uygulamaya konulmaktadır (GİB, 2013).

1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Genel Tebliğinde yer alan cezalar bölümünde yer alan ifade şu şekildedir (GİB, 2013).

“Teşebbüs sahibi ve 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 dağıtımını yapmaları durumunda VUK'nun cezalara ilişkin hükümleri uygulanacaktır.

Bu tebliğ ile İdare'ye ibraz etme zorunluluğu getirilen bilgi ve belgeleri tebliğde belirlenen sürelerde vermeyenler hakkında da VUK'nun cezalara ilişkin hükümlerinin uygulanacağı tabiidir.”

VUK' un 352. maddesinde (I). derece usulsüzlükleri arasında yer alan 3.bendine göre,

“Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması”

Düzenlemesi ancak transfer fiyatlandırması hususundaki genel tebliğiyle getirilen yükümlülüklerle tam anlamıyla uyulmaması durumunda uygulanabilecektir.

352. maddesinde (II). derece usulsüzlüklerden sayılan 7. bendine göre,

“Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması”

ile aynı maddenin 8. bendine göre;

“Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi”

düzenlemeleri, mükelleflerin transfer fiyatlandırmasına dair “belgeleme ve raporlama” yükümlülüklerini sağlamamaları nedeniyle uygulanır.

VUK'nun 341. maddesinde;

“..mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilememesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder”

Biçiminde tanımlanan “Vergi Ziyayı” gerçekleşmiş olacağı için aynı kanunun 344. Maddesinde;

“341 ’inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziya uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyası cezası kesilir”

Biçiminde ifade edilen “Vergi Ziyası Cezası” da uygulamaya konulacaktır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının tespiti halinde, örtülü kazanç dağıtan kurumlar veya gelir vergisi mükellefi adına Vergi Usul Kanunu’nun ilişkili hükümlerince cezalı tarhiyat yapılacaktır (GİB, 2010:19).

SONUÇ

Küreselleşme süreci ile birlikte uluslararası ticarete konu olan mal sayısında ve ticaret hacminde önemli artışlar yaşanmıştır. Uluslararası şirketlerin yeni yönetim yaklaşımlarını denemeleri, çokuluslu şirket kavramının oluşması ve yeni finansal araçların keşfedilmesiyle ülkelerin mali ve ekonomik sistemlerinde önemli oranda değişiklikler yaşanmıştır. Bilhassa çokuluslu şirketler ve bağlı buldukları birimler arasında yaşanan iletişim, ülkelerin vergi gelirlerine etki edecek ölçüde vergiden kaçmaya ve vergi kaçırmaya elverişli durumu ülkeleri kanunlarda düzenlemelere gitmeye mecbur kılmıştır.

Uluslararası arenada OECD transfer fiyatlandırması örnek model olması nedeniyle önemli bir konumda bulunmaktadır. Bu önem Türkiye'nin OECD uygulamasını temel kabul etmesiyle birlikte daha da artmaktadır. Türk vergi sistemine getirdiği en önemli yenilik 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olmuştur. Bu tip bir düzenlemeye Türkiye'nin gereksinim duymasının kaynağında bulunan nedenler arasında; çokuluslu şirketlerin üretim merkezlerinin düşük işgücü piyasası olan ülkelere sevk etmesi, dünya çapında artan ticaret hacmi ve çokuluslu şirketlerin Türkiye'deki faaliyetlerinin fazlaşması bulunmaktadır.

Türk vergi sistemi içinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının sınırları ve de niteliği detaylı bir biçimde çizilmiştir. İşletmenin kazancının, kurum kapsamında vergiye tabi tutulmadan kurum dışına iletilmesinin engellenmesi amacı ile 5520 sayılı KVK'nın 13. Maddesinde gösterilen hallerde kazancın TF yoluyla örtülü şekilde dağıtılmış sayılacağı ifade edilmiştir. Dolayısıyla dağıtılan kazançlar, aynı kanunun 11/1-c maddesi uyarınca matrahtan indirilemez. TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımını düzenlemesi için vergi güvenlik tedbiridir diyebiliriz. Bu düzenleme aynı zamanda OECD Rehberi'ndeki TF ilkeleri ile uyum göstermektedir. Fakat bu durum, TF uygulamasında yaşanan sorunların yaşanmayacağı anlamını ifade etmez.

TF yolu ile örtülü kazanç dağıtım düzenlemesi, 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu düzenlemenin yürürlüğe girmesiyle birlikte yaklaşık bir sene sonra ve 01.01.2007 tarihinden geçerli sayılmak üzere BKK yayımlanmıştır.

BKK ile serbest bölgelerde gerçekleştirilen işlemler PFA açısından yurt dışı kapsamına dahil olmuştur. Bu olanağın, her ikisinde de yurt içinde faaliyette olan kurumlar vergisi mükelleflerine tanınmaması anayasal vergilendirme ilkelerine ve

bilhassa eşitlik ilkesine aykırı olmaktadır. Bir kanunun uygulanacağı veya uygulanamayacağı yer, aynı şekilde kanun içinde yer almalıdır. Yasama, kanunun uygulanacağı alanı tayin eder. Yürütme de bu alan içinde kanununu uygulamaya koyar. Kanunun uygulamaya konulacağı alanı yürütmenin tayin etmesi Anayasa'nın Başlangıç bölümünün dördüncü paragrafında bulunan kuvvetler ayrılığı ilkesine aykırı olmaktadır. Aynı biçimde, gelir vergisi mükelleflerinin PFA yapıp yapmayacağı hususundaki belirsiz durumun Anayasa'nın eşitlik ilkesi karşısında açıklanması mümkün olmamaktadır. Dolayısıyla uygulamada duraksamaya neden olmaya elverişli bir yapıdadır.

Maliye Bakanlığı, sadece kanunla yetki tanınması ve kanunla tayin edilen sınırlara uyulması koşuluyla yalnızca uzmanlık gerektiren teknik konularda genel tebliğ yayımlamaktadır. Vergi idaresinin TF ile alakalı yalnızca açıklama yapma yetkisi bulunmaktadır. Oysaki TF'ye dair genel tebliğlerde PFA'nın kapsamı içinde kimlerin yer alacağını veya TF'nin belgelendirilmesi amacıyla kabul görececek belgelerin neler olduğunun saptanması, açıklamadan ziyade kural niteliğindedir. Bu noktada, vergilerin kanuniliği ilkesi ihlal edilmiş demektir. Bahsi geçen biçimde yetki kullanımı, yasama yetkisinin devri sayılıp fonksiyon gaspı olmaktadır.

PFA ile vergi idaresi mükellefi hakkında pek çok bilgiye erişim sağlanması oldukça kolay olmaktadır. Bu açıdan vergi idaresiyle PFA yapan mükelleflerin vergi incelemesine tabi olma ihtimalinin, bu anlaşmayı yapmamış mükelleflere oranla daha yüksek olduğu ifade edilebilir.

İlişkili kurumların cari vergilendirme dönemlerine ait, işlemlerini emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak belirlemeleri sebebiyle, tahakkuk etmesi öngörülen toplam vergide (konsolide) herhangi bir noksanlığın söz konusu olmaması durumunda, cari dönem için hazine zararı ortaya çıkmadığı fikri olsa da, aynı durumu gelecek dönemler için düşünmek mümkün olmayabilir.

Aynı zamanda emsal fiyatın uygulanmadığı dönem içinde her iki kuruma birden vergi tahakkuk etmesi halinde hazine zararı ortaya çıkmadığı savunmasıyla transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı oluşmadığı söylenebilir.

Bahsi geçen durumların haricinde kalan bütün ihtimallerde, izleyen dönemlerde kurumlar vergisi beyanına dair tutarsal öngörü yapmak olası değildir. Ayrıca eksik veya geç tahakkukun mevzu bahis olmadığı ve dolayısıyla hazine zararı ortaya çıkmadığı (çıkmayacağı) söylenemez.

Sonuç olarak, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı uygulamasıyla vergi güvenlik kurumu hususunda oluşan boşluk yine de kapatılamamıştır. Ancak yapılan düzenlemelerle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı daha somut duruma gelmiş ve gerek mükellef gerekse de vergi idaresi bakımından ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlerin daha ciddi bir biçimde izlenmesine olanak tanımıştır. Bununla birlikte uygulamada kimi problemlerle karşılaşma ihtimali de bulunmaktadır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Ağar S., (2011), *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara

Aktaş, M. (2004), *Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulama Olanakları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

Beyanname Düzenleme Kılavuzu (2010), Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul

Bıyık, R. (2010), *Giderler ve İndirimler*, PwC Business School Yayınları, İstanbul, 2010.

GİB, (2013), *Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi ve Rapor Düzenleme Teknikleri*, Ankara

Kartal, A., Sevim, A. ve Gündüz, H. E., 2008, *Maliyet Muhasebesi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 6. Bs. Eskişehir

Köse T., Ferhatoğlu E., (2008), *Transfer Fiyatlandırması (Üretim İşletmelerinde Bir Uygulama)*, Turhan Kitabevi, Ankara

Taşkın, Y. (2012), *Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul

Tekin C. ve Kartaloğlu E., (2007), *Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Dönem Sonu İşlemleri*, İSMMMO, İstanbul

Oktar, S. Ateş, (2011), *Vergi Hukuku*, 6. Bs., Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Özbalcı Y., (2006), *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık

Seal, W. Garrison, R. H. Noreen, E. W. (2006), *Management Accounting, Second Edition*, The McGraw-Hill Companies Inc., Berkshire

Seviğ, V. (2002), *Örtülü Kazanç Dağıtımı*, Yaklaşım, Sayı: 119, Kasım 2002.

Yıldırım, M. Balcı, F. Kiraz, A. (2008), *Transfer Fiyatlandırması Uygulaması*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

Yıldız, M. (2012), *Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi*, ASMMMO

Tezler

Aslan, E. (2006), *Kurumlar Vergisinde Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Dilaver, İ., (2010), *Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Peşin Fiyatlandırma Anlaşması*, Yüksek Lisans Tezi, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı

Doğruyol, M., (2008), *Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Transfer Fiyatlandırması*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, SBE, İşletme Anabilim Dalı, İstanbul.

Sever, D., (2010), *Transfer Fiyatlandırması ve Türkiye'de Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı*, Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi, SBE, İktisat Anabilim Dalı, Ankara.

Sürelî yayımlar

Ağar S., (2011), *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında "İlişkili Kişi"*, TBB Dergisi (94).

Ak, A. (2006) *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı*, Vergi Dünyası, Sayı: 302, Ekim 2006.

Batun, M. (2010), *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Muvazaa*, Vergi Dünyası, Sayı: 344, Nisan 2010

Bıyan, Ö. (2007), *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı*, Mali Çözüm, Sayı: 82, Temmuz-Ağustos 2007.

Çak, M. (2008), *Uluslararası Vergi Rekabeti Transfer Fiyatlaması ve Vergilendirme*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2008/385, Ankara

Çubukçu Ö. (2009), *Gayrimaddi Haklarda Aktifleştirme, Değerleme, Satış ve Devir İşlemlerinin Transfer Fiyatlandırması Uygulamaları Açısından Değerlendirilmesi*, Mali Pusula, Sayı: 52, Nisan 2009.

Duman, A. (2008), *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemlerinin Örnek Üzerinde İrdelenmesi*, Vergi Sorunları, Sayı: 234, Mart

Duran, M. (2010), *Grup İçi Hizmetlerde Transfer Fiyatlandırması*, Vergi Sorunları, Sayı:262, Temmuz.

Elele, O. (2008), *Transfer Fiyatlandırması Üzerine Yorumlar, Öneriler ve Sorular*, Yaklaşım, Sayı: 184

Erdikler, Ş. (2008), *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı (Yapılması Gerekenler)*, Yaklaşım, Sayı: 183.

Gelir İdaresi Başkanlığı (2010), *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber*, Yayın No: 114

Gümüş, E. Bilge, S. (2006), *5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergi Güvenlik Önlemleri ve Gereklilikleri*, Vergi Sorunları, Sayı: 219.

Gümüşkaya, G. (2008), *Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü Maddesinde Bir Belirsizlik: "Bedel" ve "Fiyat" Kavramlarının "Fer'i Alacaklar"ı Kapsamakta Olup Olmadığının İrdelenmesi*, Vergi Sorunları, Sayı: 235.

Güneş, İ. H. (2007), *Transfer Fiyatlandırmasında Peşin Fiyatlandırma Anlaşması, Belgelendirme ve Muhasebe Kayıtları*, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 44, Ağustos

Kapusuzoğlu, T. (2008), *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Uygulamasında Hazine Zararı Aranmasının Sakıncaları*, Vergi Dünyası, Sayı: 323

Kartaloğlu, E. (2007), *Ödünç Para Alma ve Verme İşlemlerinde Örtülü Sermaye Müessesesi ile Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Müessesesinin Yarattığı Paradoks*, Vergi Sorunları, Sayı: 220

Kaya, M. Ş. (2006), *Yeniden Gündeme Gelen Bir Tartışma: Örtülü Kazanç Dağıtımının Kar Payı Dağıtımı Sayılıp Sayılmayacağı Sorunu*, Vergi Sorunları, Sayı: 210.

Kelecioğlu, A. Vural, İ. (2006), *5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Vergi Sorunları, Sayı: 215, Ağustos.

Koyuncu, M. (2003), *Örtülü Kazanç Dağıtımında Vergileme Zamanı*, Yaklaşım, Sayı: 123, Mart.

Maç, M. (2000), *Halka Açık A.Ş. 'lerde Avantaj ve Dezavantajlar*, Yaklaşım: 2000:04-01

Nazalı, E. (2007), *Transfer Fiyatlandırması-IM*, Yaklaşım, Sayı: 177, Eylül 2007

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

OECD. (2000). *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Paris- France: OECD Publications.

Orhun, O. N. (2008), *Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Kazanç Dağıtımı*, Lebib Yalkın, Sayı:49, Ocak

Öcal, E. (2009), *Transfer Fiyatlandırması Emsale Uygunluk ilkesine Bir Seçenek: Global Bölüşüm Formülü*, Yaklaşım, Sayı: 195, Mart.

Özmen, M. A.(2008), *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu*, Yaklaşım, Sayı: 182, Şubat.

Saraç, M., (2005), *Amerikan Vergi Sisteminde Bu Konudaki Yasal Düzenlemeler*, Vergi Dünyası, Sayı: 282, Şubat.

Saraçoğlu, F. Kaya, E. (2006) *Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı*”, Vergi Sorunları, Sayı: 216, Eylül

Saraçoğlu, F. (2006) *Transfer Fiyatlandırmasının Vergisel Amaçları, Karşılaşılan Sorunlar ve OECD-AB Yaklaşımı*, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 32, Ağustos

Savaş, H.H. (2001), *Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsal ve Danıştay’ın Konuya Yaklaşımı*, Vergi Dünyası, Sayı: 234, Şubat 2001.

Tokur, Ö. T. (2008), *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Grup İçi Hizmetleri* Vergi Dünyası, Sayı:317, ss.172-177.

Türk, Y. (2008), *Geçmişten Günümüze Transfer Fiyatlandırması*, Vergi Dünyası, Sayı: 318.

Uyanık, N. K. (2001, Kasım). *Küreselleşme ve Neden Olduğu Vergisel Sorunlar*, Yaklaşım Dergisi,107

İnternet Kaynakları

Ernest&Young, (2013). Contribution Received From Ernst And Young, , <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transferpricingtheoecdlaunchesaninvitationtocommentoncomparabilityissuespubliccommentsreceived.htm>, Erişim: 01.10.2013

GİB, (2013), 1 numaralı Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/Trans_Fiyat_Teb1/3.htm, Erişim: 26.09.2013.

Güney ve Bozkurt, (2011), *Türkiye’deki Transfer Fiyatlandırma Uygulamalarının Vergisel ve Diğer Faktörler Dikkate Alınarak İncelenmesi*, Muhasebe ve Finansman Dergisi Nisan/2011

<http://www.bvdinfo.com/Products/Company-Information/National.aspx>, Erişim: 20.9.2013

Resmi Gazete, Gümrük Kanunu, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/10/20091007-2.htm>, Erişim: 15.9.2013.

Resmi Gazete, SPK, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121230-1.htm>, Erişim: 22.9.2013

ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı : Nuriye Erol

Doğum Yeri : Muş/Korkut

Doğum Yılı: 1986

E-Posta : nuriyeerol@hotmail.com.tr

EĞİTİM DURUMU

Eğitim Basamağı	Yılı	Kurum
Yüksek Lisans	2012-2013	Okan Üniversitesi
Lisans	2008-2010	Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Ön Lisans	2006-2008	Fırat Üniversitesi Muş Meslek Yüksekokulu
Lise	2001-2004	Bahçeşehir Atatürk Lisesi
Ortaokul	1998-2001	Esenkent Atatürk İlköğretim Okulu
İlkokul	1994-1998	Hoşdere İlköğretim Okulu
	1992-1994	Esenyurt İlköğretim Okulu

MESLEKİ DENEYİM

2011-2013 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Bürosu SMMM Stajyeri