

TRANSFER FİYATLANDIRMADA OECD YAKLAŞIMI AÇISINDAN GELENEKSEL İŞLEM YÖNTEMİ VE UYGULAMA ÖRNEKLERİ

SAMPLES OF CONVENTIONAL TRANSACTION METHOD AND PRACTICES IN TERMS OF OECD APPROACH IN TRANSFER PRICING

Yrd. Doç. Dr. Nalân ECE*

ÖZ

16 Mart 2016 tarihinde Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi tarafından hazırlanan 3 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Taslağı'nda; 18.11.2007 tarihli ve 26704 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğinde yapılan değişikliklere yönelik açıklamalara yer verilmiştir. Yapılan değişiklikle, mevcut hükümlerin uygulanmasında karşılaşılan sorunların giderilmesi Transfer Fiyatlandırmasına ilişkin uluslararası düzenlemeler ile gelişmiş ülke uygulamalarına yaklaşılmaya imkân sağlanmaktadır. Bu çalışmada, OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi nazara alınarak, uluslararası şirketlerin Geleneksel İşlem Yöntemi seçiminde dikkate almaları gereken hususlara değinilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Transfer Fiyatlandırma, Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri, Geleneksel İşlem Yöntemi

ABSTRACT

In the date of March 16th, 2016 via transfer pricing which has serial numbers 3 and prepared by Revenue Administration affiliated with Ministry of Finance in general outline of official statement about distribution of concealed revenue, instructions are given intended for changing in general official statement about distribution of concealed revenue via transfer pricing which has serial numbers one published in official journal dated November 11th, 2007 and numbered 26704. By changing made, it is enabled to be approached implementation of developed countries by regulations concerning transfer pricing and curing the problems which are crossed in implementation of current pro-

* nalanece@gmail.com

visions. In this study sample are presented with different aspects by tackling with changes which are applied in conventional transaction methods.

Keywords: Transfer Pricing, Transfer Pricing Methods, Conventional Transactional Method

GİRİŞ

Son çeyrek asırda hız kazanan küreselleşme hareketleri sonucu tüm ülkeler yabancı sermaye hareketlerini teşvik edici önemler almaktadır. Bu düzenlemeler ile global rekabet giderek artmaktadır. Çok uluslu şirketlerin uluslararası arenada daha dikkatli ve titiz davranmaları zorunlu hale gelmiştir. Vergi mükellefi olan çok uluslu şirketlerin kârlılığını etkileyen transfer fiyatlandırmasında sürekli yeni düzenlemeler yapılmaktadır. Transfer fiyatlandırması işlem ve yöntemleri, her geçen gün gelişmekte, değişen ticari yöntemlere ayak uydurmak zorunda kalmakta ve bu durum ülkelerin bilgi paylaşımına yönelmelerine neden olmaktadır.(İnce, 2010)

Çok uluslu şirketlerin global piyasalarda etkinliğinin artması ve şirket yönetim felsefesinde yapılan düzenlemeler, dikkatleri muhasebe tekniği ve uluslararası vergilemede transfer fiyatlandırmasına yöneltmiştir. Uluslararası şirketlerin dünya genelindeki kârlarını maksimum seviyeye çıkarmak için giriştikleri transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, ulusal vergi sistemlerini tehdit eden unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.(Köse & Ferhatoğlu, 2008)

Küreselleşmenin hızlanması ile giderek artan karmaşık uygulamalar neticesinde 1956 yılının sonlarında ABD Ulusal Muhasebeciler Derneği tarafından transfer fiyatlandırma konusunda ilk araştırma yayınlanmıştır.(Kapusuzoğlu, 1998)Hukuki boyutta Amerika Birleşik Devletlerinde 1963 yılında yasal önlemler alınmış, 1970 yılında İngiltere Vergi İdaresi (InlandRevenue in the UK) ve Amerikan İç Gelir İdaresi (IRS-InternalRevenue Service in the US) transfer fiyatlandırma yöntemi ile hile ve vergi kaçırmayı önlemeye yönelik yöntemler geliştirmiştir.(irs.org)1979-1984 yılları arasında ise OECD yayınlamış olduğu rehber ile konuya ciddi bir şekilde yasal önlemler getirmiştir.Türkiye’de esas olarak, 21.06.2006 tarihinde Resmi Gazete ‘de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. maddesinde “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”na değinilerek “transfer fiyatlandırması” terimi kanun metnine sokulmuştur.(Türk, 2008)

Çok uluslu şirketler ve vergi idarelerine rehberlik etmesi amacıyla OECD/G20 tarafından 8-10 numaralı Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (BEPS-Ba-

se Erosionand Profit Shifting) eylem planı kapsamında yürütülen çalışmalar sonucunda hazırlanan “OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi” başlıklı transfer fiyatlandırması konularıyla ilgili son düzenlemeler ve nihai rapor 5 Ekim 2015 tarihinde duyurulmuştur.

Transfer fiyatlamasında yapılan düzenlemeler, global düzeyde ülkelerin siyasal, ekonomik, uluslararası ilişkilerinin yanı sıra mikro düzeyde ise işletmelerin ekonomik bazında alınması gereken kararları yakından ilgilendirmektedir. Bu nedenlerden dolayı çok uluslu şirketler transfer fiyatlaması konusunda titiz davranarak güncel değişiklikleri yakından takip etmektedirler.

Çalışmadaki amaç, Geleneksel İşlem Yöntemlerinde yapılan değişiklikleri ele alarak farklı bakış açıları sunmak, böylece uluslararası şirketlerin yöntem seçerken göz önünde bulundurmaları gereken kriterleri irdelemektir. Çalışmanın birinci bölümünde OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde ikinci kısımda yer alan Transfer Fiyatlandırması Yöntemlerinden Geleneksel İşlem Yöntemi ve yöntemin seçimi izah edilmiştir. İkinci bölümde ise üç “Geleneksel İşlem Yöntemlerinden her biri ayrı ayrı ele alınarak açıklanmış ve konunun daha net anlaşılabilmesi için örnek uygulamalar verilmiştir.

1. TRANSFER FİYATLANDIRMASI VE TRANSFER FİYATLANDIRMASI YÖNTEMİNİN SEÇİMİ

Transfer fiyatı, herhangi bir kâr merkezinin ürettiği bir ara malının bu ara malını girdi olarak kullanacak, diğer bir kâr merkezine transferi halinde bu mala uygulanacak fiyattır.(Hatipoğlu & Gürsoy, 1979)Transfer fiyatlandırma ise maksimum kâr, minimum vergi mantığına dayanarak amaç uygunluğunu ve ideal performansı değerlendirmek için bağlı kuruluş ya da birimler arasında aktarılan mamul, yarı mamul veya parçaları fiyatlandırma stratejisidir. (Borokowsji, 1997)Bu çerçevede transfer fiyatlaması, bir işletmenin doğrudan veya dolaylı olarak kâr paylaşımı itibariyle bağlantılı olduğu, aynı çıkar grubu içinde bulunduğu, alt, yan veya ana (merkez) firma ya da şubeleriyle, mal ve hizmet alış veya satışı ile benzer işlemlerde uyguladığı fiyat olarak tanımlanmaktadır.(Smith, 2002)

Tarihsel olarak transfer fiyatlandırma üst yöneticilerin karar vermede en çok zorlandıkları ve en çok tartışmaya açık problemlerden birisidir. Ekonomi ve muhasebe uzmanları, basit determinist örnekler kullanarak, tam rekabetçi piyasalarda optimal transfer fiyatının, piyasa fiyatı olması gerektiğini belirtmektedirler.(Güney & Bozkurt, 2011)Böyle olması halinde maliyetler, her bir

bölümden transfer edilen ürünün üretimi ya da elde edilmesinde kendi kârını hesaplamasını sağlamaktan başka rol oynamaz.(Kaplan & Copper, 1998) Transfer fiyatları bölümler arasındaki mamul ve hizmet satımının (başka bir ifadeyle işletme içi transferlerinin) yanısıra, bizzat imal etme ve dışarıdan satın alma, bir mamulü satma veya daha ileri safhada işletme ve alternatif üretim şekilleri arasında seçim yapma gibi bazı yönetim kararlarını da etkiler. (Özkanlı, 2003)

Türkiye’de uygulanmakta olan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını müessesesini düzenleyen 13’üncü maddesi; “*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.*” şeklindedir.

İlişkili kişi kavramı ise; işletmelerin kendi ortakları, işletmelerin veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya işletme ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya işletmeleri ifade eder. (Mali Mevzuat Platformu, 2006/a) Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.(KVK)

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.(OECD, 2010)Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.(OECD, 2010)

1.1. İşletmelerin İçinde Bulunduğu Koşullara En Uygun Transfer Fiyatlandırma Yönteminin Seçimi

Transfer fiyatlandırmasını düzenleyen kanun maddesi doğrultusunda Bakanlar Kurulu, 18.11.2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazete’de 1 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ ve 22.04.2008 tarih ve 26855 sayılı Resmi Gazete’de 2 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ yayımlanmıştır. Bu kararlar uyarınca, ilişkili kişi, emsallere uygunluk ilkesi, transfer fiyatlandırmasında uygulanacak olan yöntemler, peşin fiyatlandırma anlaşmaları ve transfer fiyatlandırmasında belgelendirme hususlarındaki esaslar belirlenmiştir.

Çok Uluslu Şirketler, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, işlemin mahiyetine en uygun olan yöntemi kullanarak tespit ederler. Emsallere uygun fiyata Geleneksel İşlem Yöntemleri olarak adlandırılan Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi (KFY), Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi (YSFY) ve Maliyet Artı Yöntemini (MAY) tercih edebilirler. (Mali Mevzuat Platformu, 2006/a) Ancak mükellef isterse işlemlerin mahiyetine uygun olarak diğer yöntemleri de kullanabilir. Bu durumda uygulama olanağı bulunan yöntemler İşleme Dayalı Kâr Yöntemleri olarak adlandırılmaktadır. Bunlar İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi (İDNKMY) ve Kâr Bölümü Yöntemidir (KBY). (GİB, 2013) Söz konusu yöntemler ilişkili kişiler arasındaki işlemlerden doğan kârı esas almaktadır.

Ancak, diğer yöntemler olarak adlandırılan İşleme Dayalı Kâr Yöntemlerinin emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde fiyat/bedel tespitine olanak vermemesi durumunda, mükellef kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiği inandığı diğer bir yöntemi de kullanabilecektir. (Mali Mevzuat Platformu, 2006/a) İşleyiş sistemi mükellefler tarafından belirlenecek bu yöntemin de emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi zorunludur.

İşletmenin içinde bulunduğu koşullara en uygun Transfer Fiyatlandırma Yönteminin seçimini Tablo 1’de yer alan şekilde özetlemek mümkündür.

Tablo 1: İşlemin Doğasına En Uygun Yöntemin Seçilmesi(GİB, 2013)

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 İDNKM 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 * Kâr Bölüşüm Yöntemi	

1.2. Birden Fazla Transfer Fiyatlandırması Yönteminin Kullanılması

Düzenlemelere göre, birbirleriyle ilişkili taraflar arasındaki emsal bedeli sonuçları öyle bir yöntemle tespit edilmeli ki, işlemin içinde bulunduğu şartlar ve gerçekler emsal bedel sonuçlarına ilişkin en inandırıcı ölçüyü sağlayabilmelidir.(Bijan, 2006)Emsallere uygunluk ilkesi, belli bir işlem için birden fazla yöntem uygulanmasını gerekli kılmaz. Hatta bu tür bir yaklaşıma aşırı derecede bağlı kalınması, mükellefler açısından yük teşkil edebilecektir.

(OECD, 2010)Çok uluslu şirketler bazı durumlarda, belli bir yöntemin seçimi zor olduğundan, başlangıçta birden fazla yöntem üzerinde düşünebilirler. Ancak emsal fiyatın en doğru tahmini için kullanılmak üzere, belirli bir yöntemin seçilmesi mümkün olabilecektir. Bununla birlikte, hiçbir yöntemin sonuca ulaşmayı sağlayamadığı güç durumlarda; esnek bir yaklaşım, çeşitli yöntemlerin verisel çıktılarının toplu olarak kullanılmasına olanak sağlar. (OECD, 2010)Böyle durumlarda; ilgili tüm taraflar açısından pratik anlamda tatmin edici bir şekilde emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu bir sonuç elde etmek üzere, işlemin mahiyet ve şartları ile uyumlu deliller de dikkate alınarak çaba gösterilmelidir.(Kapusuzoğlu, 1998)

2. GELENEKSEL İŞLEM YÖNTEMLERİ

Geleneksel İşlem Yöntemleri üç alt başlıkta ele alınmaktadır. Bunlar; (a) Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi (KFY), (b) Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi (YSFY) ve (c) Maliyet Artı Yöntemi (MAY) şeklindedir.(Kartaloğlu, 2007) Bu yöntemler örneklerle açıklanmaya çalışılacaktır.

2.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi (KFY); 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.(OECD, 2010)

Karşılaştırılabilir demek, karşılaştırılan durumlar arasındaki hiçbir farkın –varsa- değerlendirilen koşulları (fiyat veya kâr marjı gibi) maddi anlamda etkilenmemesi veya bu farklılıkların etkilerini ortadan kaldıracak uygun ayarlamaların yapılabilmesinin mümkün olması şeklinde açıklanabilir.(Yaltı Soydan, 1999)

KFY yöntemini uygulanabilmesi için temel olarak iki ana unsurun oluşması gerekmektedir. Bunlar;(OECD, 2010)

a) İşlemler veya işlemi yapmakta olan işletmeler arasında hiç bir farklılık olmaması (fark mevcut ise serbest piyasadaki fiyat üzerinden önemli bir etki oluşturmaması)

b) Bu tür farklılıklardan kaynaklanacak önemli etkileri ortadan kaldıracak makul düzeltmeler yapılabilmesidir.

KFY yönteminin sağlıklı uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbirleriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlemler ile karşılaş-

tırılabilir nitelikte olması gerekmektedir.(Mali Mevzuat Platformu, 2006/a) Örneğin; mobilya satışında “montaj dahilsatış fiyatı” kontrol edilebilen bir unsurdur. Ancak bu örnekte benzer koşullar altında mobilya satış fiyatına “montaj ücreti hariç” olması kontrol dışı işlem olarak kabul edilmeli ve düzeltme yapılmalıdır.

Şirketin ilişkili kişilerle yapmış olduğu işlemlerde oluşan fiyat ile (aynı ürün ve şartlarda) ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerdeki fiyatlardan farklı olması durumunda; ilişkili kişiler arasında yapılan işlemlerin emsallere uygun olarak gerçekleşmediği kabul edilir.(Mali Mevzuat Platformu, 2006/a)Bu işlemde ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerdeki fiyat, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerdeki fiyatın yerine kullanılacaktır.

KFY işleme konu mamul/hizmet ile işlemin koşullarının gerek ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde, gerekse aralarında ilişki bulunmayan kişilerin arasındaki işlemlerde aynı veya benzer olduğu durumlarda uygulanabilmesidir. Mevcut işlemler arasında, ölçülebilir nitelikte küçük farklılıklar varsa, bu farklılıklar uygun şekilde düzeltilerek KFY yöntemin uygulanması mümkündür.(Mali Mevzuat Platformu, 2006/a)İç emsallerin mevcut olduğu durumlarda KFY uygulamak nispeten kolaydır.(Taşkoparan, 2013)Özellikle dikkat edilmesi gereken unsur ise, farklılıkların büyük olması ya da farklılıkların ölçülebilmesinin mümkün olmaması halinde bu yöntemin uygulanabilmesi mümkün olamaması.(Biyar, 2006)Gerek iç emsal gerekse dış emsal araştırmasında, karşılaştırılabilirlik analizinin (örneğin içinde bulunulan ekonomik koşullar gibi) yapılması emsallere uygun faiz oranının tespiti için önemlidir. (GİB, 2013)

Özet olarak, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin belirlenebildiği durumlarda; KFY, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi açısından en doğrudan ve güvenilir yöntemdir. Dolayısıyla; bu tür durumlarda, KFY diğer tüm yöntemlere tercih edilebilir.

Farklı şartların oluşabileceği gözönünde bulundurulduğunda işlemlerin daha iyi anlaşılabilmesi için örnekler vermenin yararlı olacağı inancındayız.

Örnek 1: Türkiye’de yerleşik X şirketi iki farklı işletmelere aynı ürün satışı yapmaktadır.

Üretici Şirket:	Satış Yapılan Şirket:	Satış Miktar ve Tutarı
X Şirketi	(ilişkili) Y Şirketi	1.000 adet/ birim fiyatı 20 TL
X Şirketi	(ilişkisiz) Z Şirketi	800 adet / birim fiyatı 35 TL

Birinci satışı ilişkili olduğu Y şirketine 1.000 adet ürünün birim fiyatı 20 TL'den, ikinci satış ise ilişkili olmadığı Z şirketine aynı üründen 800 adedi birim fiyatı 35 TL'den yapılmıştır. Aynı ürünün hem ilişkili hem de ilişkisiz şirketlere satılması nedeniyle KFY uygulanarak emsallere uygun bedel tespit edilebilecektir. Emsallere uygun bedel tespitinde iç emsal kullanılacak olup, iç emsalin kullanılması emsallere uygun bedelin bulunmasında yeterli olduğundan ayrıca dış emsal aranmamalıdır. Ancak aynı örnekte ilişkisiz olduğu şirkete ait satışın olmaması durumunda ise dış emsale bakılmaktadır. Aynı ürünün Türkiye'de farklı şirketler tarafından ilişkisiz işletmelere satış esasları dikkate alındığında dış emsal olarak kullanılır.

Örnek 2:Aynı üretim sektöründe faaliyet gösteren iki farklı üreticinin yapmış olduğu işlemler;

Üretici Şirket	Satış Yapılan Şirket
ABC Şirketi	(ilişkili) DEF Şirketi
XYZ Şirketi	(ilişkisiz) LMN Şirketi

Türkiye'de yerleşik tam mükellef ABC şirketi, gıda üretiminde kullanılmak üzere ürettiği mamullerini sadece Avrupa'da ilişkili olduğu DEF şirketine; diğer taraftan, benzer nitelikteki mamullerin üreticisi olan Türkiye'de tam mükellef XYZ şirketi de söz konusu mamulleri yine Avrupa'da yerleşik ilişkisiz LMN işletmesine satmaktadır.Söz konusu aynı mamulün, hem ABC hem de XYZ şirketleri tarafından aynı ülkede bulunan ilişkili DEF ve ilişkisiz LMN Şirketlerine ihraç edilmesi nedeniyle karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin tespiti mümkün bulunmaktadır. Bu örnekte ABC ve DEFişletmeleri arasında yapılan işleme iç emsal olabilecek nitelikte bir işlem bulunmadığından dolayı, XYZ ve LMN şirketleri arasında uygulanan fiyat olarak dış emsal kullanılabilir.

Örnek 3:

Alacaklı	Borçlu
X Limited Şirketi	Y Limited Şirketi (dolaylı ortak)
AB Bankası	X Şirketi

Türkiye'de tam mükellef X Limited Şirketi, dolaylı ortağı olan Y Limited Şirketine faizsiz olarak 5 yıl vade ile 100.000.000 TL borç para vermiştir. Aynı dönemleri kapsayan tarihlerde X Limited Şirketi AB Bankasına olan borçlarına ise yıllık %15 faiz ödemesi yapmıştır. Örneğimizde örtülü sermaye yönünden yapılacak değerlendirmeye dikkat edilmemektedir. X Limited Şirketi dolaylı ortağı Y Limited Şirketine *faizsiz* olarak para kullanılmak suretiyle

emsallere uygunluk ilkesine aykırı bir işlem yaptığından, ilişkili kişiler arasındaki bu işlemde emsallere uygun bedelin tespiti yapılmalıdır.

Örneğimizde, ilişkili kişiler arasında gerçekleşen işlemin tutarı, vade yapısı ve borcun türü (TL, döviz vb.) gibi faktörlerin karşılaştırılabilir olması şartıyla, söz konusu faiz oranı iç emsal olarak kullanılabilir. Gerekli görülmesi durumunda işlem düzeltimi yapılmalıdır. Ancak iç emsal bulunmaması durumunda dış emsal araştırması yapılması, dış emsal araştırmasında ise karşılaştırılabilir koşullar altında emsallere uygun bir faiz oranının kullanılması gerekmektedir.(GİB, 2013)

Örnek 4:Düzeltilme gerektirebilecek diğer bir örnek durum; kontrol edilen ve kontrol dışı satışların içinde bulunduğu şartların birebir aynı olup, aradaki tek farkın kontrol edilen satış fiyatının “adrese teslim fiyatı”, “montaj dâhil fiyatı” veya “5 yıl garanti süresi dahil fiyatı”, kontrol dışı satış fiyatının ise “üretim yerinde teslim fiyatı”, “montaj hariç fiyatı” veya “garanti süresiz fiyatı” olduğu durumdur.(GİB, 2013)Taşıma, montaj, garanti süresi ve kapsamı şartlarındaki farklılıklar, genellikle fiyat üzerinde kesin ve anlaşılabilir bir etki oluştururlar. Bu nedenlerden dolayı, kontrol dışı satış fiyatı belirlenirken, teslim şartlarındaki değişiklikleri hesaba dâhil eden fiyat düzeltmeleri yapılması önemlidir.(OECD, 2010)

Örnek 5:Türkiye’de yerleşik bir X Bankasının yapmış olduğu iki Döviz Forward Sözleşme bilgileri aşağıdaki gibidir:

İşlem Yapan Şahıslar	1. Şahıs Banka Personeli	2. Şahıs Mevduat Sahibi
İşlem Tarihi / vade	4 Temmuz 2014/12 ay vadeli	8 Temmuz 2014/12 ay vadeli
Sözleşme Tutarı	500.000 €	650.000 €
Sözleşme Forward Kuru	2,9000	2,9500
İşlem günü spot kuru	2,8907	2,8893
Vade günü spot kuru	2,9845	2,9749

Banka personeli ile banka personeli olmayan kişiler arasında farklı uygulamalar yapılmıştır. Her iki işlem birbirine yakın tarihlerde yapılmasına rağmen sözleşmelerde farklı forward kurlar tespit edilmiştir. Karşılaştırılabilirlik analizi yapılabilmesi için gerekli düzeltmelerin yapılması gerekmektedir.(Mali Mevzuat Platformu, 2006/a)

2.2. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi (YSY); Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan ger-

çek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.(OECD, 2010)

Bu yöntemin özelliğinde, ilişkili kişiden satın alınan bir ürünün, ilişkisiz bir gerçek veya tüzel kişiye tekrar satılması durumunda uygulanan fiyatı esas almaktadır.(Borokowsji, 1997)Yeni satış fiyatından makul bir brüt satış kârı düşülecektir. Makul brüt satış kârı hesaplanırken yeniden satışı gerçekleştiren satıcının satış ve diğer faaliyet giderleri ile üstlenilen riskler ve kullanılan varlıklar göz önüne alınacaktır.(OECD, 2010)Diğer bir ifadeyle, makul brüt satış kârı söz konusu mal veya hizmet için işlem anında uygulanabilecek, piyasa koşullarına göre belirlenen veya üstlenilen işlev ve riskleri dikkate alarak belirlenebilecek objektif nitelikte bir oran ile saptanan kârı ifade etmektedir. (Özgün, 2009)Bu kâr düşüldükten sonra mal/hizmetin ilişkili kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyata ulaşılabilecektir.

Formül olarak gösterecek olursak (Erol, 2013);

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

Farklı ürünlerin söz konusu olduğu işlemler için de kullanılabilir olan bu yöntem, özellikle pazarlama ve dağıtım faaliyetleri gibi ilişkili şirketin satın aldığı mal veya hizmeti ilişkisiz kişilere sattığı işlemlerde güvenilir sonuçlar vermektedir.(Özgün, 2009)

Kontrol edilen ve kontrol dışı işlemler açısından muhasebe uygulamalarının farklılık gösterdiği durumlarda, brüt marja ulaşırken her bir durumda aynı maliyet türlerinin kullanılmasının sağlanması için, yeniden satış fiyat marjı hesaplanmasında kullanılan verilerde gerekli düzeltmeler yapılmalıdır. (Baumhoff, 1996) Örneğin; AR-GE maliyetleri, Faaliyet Giderleri veya Satış Maliyetleri içinde yer alabilir ve uygun düzeltmeler yapılmadan, söz konusu brüt kâr marjları karşılaştırılabilir olmayacaktır.(OECD, 2010)

Diğer taraftan, bu yöntemin uygulandığı olaylarda genellikle yeniden satışı yapan kişi ya da kuruluş, satmak üzere aldığı mallara herhangi bir şekilde değer artırıcı bir katkıda bulunmamakta, fiziksel olarak ürünün yapısını değiştirmemekte ve söz konusu ürünü aldığı biçimde satmaktadır.(OECD, 2010) Bu sınırlar içerisinde ürünün temel özelliklerini değiştirmeden yapılan paketleme, etiketleme ve küçük çaplı montajlar değer artırıcı katkı ya da fiziksel değişim olarak değerlendirilmeyecektir. Ancak, yeniden satıştan önce ürüne çok fazla değer katılması veya bir başka ürünle birleştirilmesi nedeniyle ürünün

ilk özelliğini yitirmesi hallerinde emsallere uygun bedel bulmak zorlaşacağından, bu yöntemin kullanılması mümkün olmayacaktır. (Moller, 2004)

Örnek 1: Yurtdışında faaliyette bulunan ABC mobilya şirketinin, üretimini yapıp Türkiye’de dağıtımına gönderdiği işlemler aşağıdaki gibidir:

1. Dağıtım	2. Dağıtım
X Dağıtım Şirketi (ilişkili)	Y Dağıtım Şirketi (ilişkisiz)
I. kalite ürün gönderiliyor.	II. kalite ürün gönderiliyor.
Ürünlerde herhangi bir değişiklik yapılmadan satış gerçekleştiriliyor.	Ürünlerde herhangi bir değişiklik yapılmadan satış gerçekleştiriliyor.
Mobilya takım satış fiyatı 6.000 TL olmak üzere (ilişkisiz) Z müşterisine peşin satış yapılıyor.	Satışlardan brüt kâr oranı %20 olarak belirleniyor.

X ve Y dağıtım şirketlerinin satışını yapmış oldukları ürünlerde kalite farkı mevcut ancak şirketler arasında kâr oranlarında farklılık bulunmadığı tespit edilmiştir. Bu durumda X dağıtım şirketinin emsallere uygun satış fiyatını bulmak için Yeniden Satış Fiyatı yöntemi kullanılması mümkündür. Bunun için brüt satış kâr oranı olarak %20 esas alınır;

$$\frac{6.000 \text{ TL}}{(1+0,20)} = 5.000 \text{ TL} / \text{Takım}$$

Yani ürünün emsallere uygun birim fiyatı 5.000 TL/takım olarak hesaplanmaktadır.

Örnek 2:Almanya’da XYZ şirketi kırtasiye malzemesi üretimi ve satışları aşağıda tabloda sunulmuştur. Aynı şirket AB Reklam ve Pazarlama Şirketi ismiyle Türkiye’de tam mükellef olarak pazarlama faaliyetlerinde bulunmaktadır. Örneğimizde kırtasiye malzemesi piyasasının Almanya ve Türkiye’de aynı olduğu varsayılmaktadır. İşlemler aşağıdaki gibidir:

1. Satış	2. Satış
AB Reklam ve Pazarlama Şirketi (ilişkili)	CD Reklam ve Pazarlama Şirketi (ilişkisiz)
Üretici şirket ürünlere ait satış sonrası destek vermiyor.	Üretici şirket ürünlere ait satış sonrası hizmet desteği veriyor.
Yapmış olduğu reklam ve pazarlama gideri 120 TL. Ancak üretici şirketten herhangi bir reklam ve pazarlama desteği almıyor.	Üretici şirketten reklam ve pazarlama malzeme ve hizmetlerini ücretsiz alıyor.
Ürün satış fiyatı 11.500 TL (ilişkisiz kişilere)	Satışlardan %15 komisyon

Yukarıdaki bilgilere göreAlmanya’da XYZ şirketi ile ilişkili bulunan AB Reklam ve Pazarlama Şirketinin arasındaki emsallere uygun fiyatını hesaplamak mümkündür.

AB Reklam ve Pazarlama Şirketinin ilişkisiz kişilere satış fiyatı:	11.500 TL
Emsal satış komisyonu (-):	% 15
Emsallere uygun fiyatı:	10.000 TL
$15.000 / (1+0,15)$	
Farklar (-):	(120 TL)
(reklam ve pazarlama giderleri)	
Emsallere uygun fiyat tutarı:	9.880 TL

2.3. Maliyet Artı Yöntemi

Maliyet Artı Yöntemi emsallere uygun fiyatın, ilgili mal/hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.(Mali Mevzuat Platformu, 2006/a)Bu yöntemde ilişkili işlemde elde edilen brüt kâr marjının emsal kârlılıklar ile karşılaştırılması söz konusudur. Bununla birlikte ilişkili taraflar arasında gerçekleştirilen bir işlemde Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi’ni kullanma olanağı varsa, diğer bir ifadeyle işlem için emsal bir fiyat bulunabiliyorsa bu durumda Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi uygulanmalıdır.(GİB, 2013)

1 seri numaralı Transfer fiyatlandırması Genel Tebliği’nde yapılan açıklamalar uyarınca Maliyet Artı Yöntemi daha ziyade üretici şirketler için önerilmiştir. Maliyet Artı Yöntemi genellikle ilişkili taraflara satılan ürünler için yapılan üretim, montaj gibi faaliyetlerde kullanılmaktadır.(Özdemir, 2013) Bu yöntemin uygulamasında üretici şirketin elde ettiği brüt kâr marjı, emsal üretici şirketlerin brüt kâr marjları ile karşılaştırılmakta ve ilişkili kişilere mamul satan üretici firmanın kârlılığının emsal şirketlerden elde edilen verilerin oluşturduğu aralıkta olması beklenmektedir. (Gündüz, 2011)

Piyasa şartları ve gerçekleştirilen işlevler dikkate alınarak ilgili mal ve hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle bulunan tutar ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde emsallere uygun fiyat veya bedel olacaktır.(GİB, 2013)Maliyete ilave edilecek kâr marjı işlemi yapan mükellefin bu mal/hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı brüt kâr marjı kullanılması önemli bir ayrıntıdır. Böyle bir kâr marjı mevcut değilse ya da karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, aynı koşullarda karşılaştırılabilir olmak şartıyla dış emsal de kullanılabilir.(OECD, 2010)

İşletmelerin maliyetleri belirlenirken; mal veya hizmetin üretilmesi için yapılan doğrudan ve dolaylı harcamalar dikkate alınacaktır.(gib.gov.tr, 2016) Diğer taraftan, maliyetler belirlenirken faaliyet giderlerine de yer verilmesinin zorunlu olduğu durumlarda, brüt kâr marjının hesabında bu giderlerin de dikkate alınması gerekmektedir.(Gündüz, 2011)Bu yöntem özellikle hammadde ve yarı mamuller ile imal edilen mallara ilişkin işlemlerde, fason imalatlarda ve hizmet tedarikinde uygulama alanı bulmaktadır.(GİB, 2013)

Örnek 1: Türkiye’de tam mükellef olan X Limited Şirketi havlu üretimi yapmaktadır. Ürün satışlarını sadece Gürcistan’da bulunan ilişkili Y Şirketi- nedüzenli aralıklarla gerçekleştirmiştir. Başka şirketlere satış yapmadığı için iç emsal fiyatı bulunmamaktadır.

Aynı sektörde havlu üretimi yapan Türkiye’de tam mükellef A ve B şirketleri de faaliyet göstermektedir. Bu şirketler hem yurt içi hem de yurt dışına ilişkisiz şirketlere ortalama %20 kâr marjı ile ürün satmaktadır. Havlu ürünleri ile ilgili piyasa şartlarının Türkiye ve Gürcistan’da aynı olduğu varsayılmaktadır.

X Limited Şirketinin 1.kalite havlu üretim maliyeti 12 TL/kg olarak hesaplanmıştır. Bu maliyet fiyatı esas alınarak %20 ortalama kâr marjına göre $12 \text{ TL} + 2,4 \text{ TL} = 14,4 \text{ TL/kg}$ olması gereken transfer satış fiyatıdır. Yani X Limited Şirketi Gürcistan’da bulunan Y Şirketine 1. kalite havlu satışını 14,4 TL/kg üzerinden yapmalıdır.

Örnek 2: AB şirketi ilişkili olduğu WZ şirketine ait yıllık 150.000 TL karşılığında teknik destek hizmet sözleşmesi yapmıştır. Yapılan incelemelerde aynı teknik destek hizmeti sağlayan CD şirketi ilişkili olmayan şirketlere sözleşme bedeli olarak 216.000 TL/yıllık uygulamıştır. CD şirketinin ortalama maliyeti 180.000 TL/yıllık.

CD şirketinin ilişkisiz şirketlere yapmış olduğu teknik destek hizmetlerinde %20 brüt kâr uyguladığı görülmektedir. $180.000 \text{ TL} + \% 20 = 216.000 \text{ TL}$. Bu oran dış emsal olarak kullanılabilir.

Başka bir ifadeyle,AB şirketinin WZ şirketine sağlamış olduğu teknik destek hizmet sözleşmesi karşılığında emsallere uygun fiyatı 216.000 TL olması gerekmektedir.

Örnek 3: İşlemlere ait bilgiler aşağıdaki gibidir;

	1. İşlem	2. İşlem
Üretici firmalar	A Şirketi	X Şirketi
Alıcı firmalar	B Şirketi (ilişkili)	Y Şirketi (ilişkisiz)
Üretim maliyeti	100 TL/ kg	100 TL/kg
Yönetim Giderleri	Faaliyet giderlerine dahil	Üretim maliyetine ekleniyor
Genel Giderler	Faaliyet giderlerine dahil	Üretim maliyetine ekleniyor
Brüt kâr oranı	%15	%18

Bu örnekte sunulan varsayımlara göre maliyet artı yönteminin uygulanabilmesi, muhasebeleştirme tutarlılığı açısından öncelikle brüt kâr oranlarının düzeltim tabii tutulmasını gerektirmektedir.

Örnek 4: Aynı sektörde faaliyet gösteren iki üretici şirkete ait satışlar;

	1. İşlem	2. İşlem
Üretici firmalar	A Şirketi	X Şirketi
Alıcı firmalar	B Şirketi (ilişkisiz)	Z Şirketi (ilişkili)
Üretim maliyeti	75 TL/birim	65 TL/birim
Kâr oranı	%12	%10
Üretim atölyesinde uygulanan amortisman oranı	%10 (ekonomik ömür 10 yıl olarak kabul edilmekte)	%20 (ekonomik ömür 5 yıl olarak kabul edilmekte)

Kâr marjlarını karşılaştırdığımızda üretici A ve X işletmelerinin üretim maliyetleri ve buna bağlı olarak satış fiyatlarının farklı olmasından dolayı her iki ürün için karşılaştırma yapmak mümkün olmayacaktır. Nedeni ise; A işletmesinin üretim sürecinde kullandığı makinaların maliyetleri için 10 yıl üzerinden amortisman ayrılırken, X işletmesinin ise üretim sürecinde kullandığı makinaların maliyetleri için 5 yıl üzerinden amortisman ayırmakta olmasıdır. Dolayısıyla, X işletmesinin ilişkili işletmesi Z'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 faaliyet sektöründe geçerli olan kâr marjı kullanılarak transfer fiyatı tespit edilecektir.

SONUÇ

16 Mart 2016 tarihinde Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi tarafından, vergi mevzuatımızda yer alan en önemli vergi güvenlik müesseselerinden birisi olan “örtülü kazanç” müessesesi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile uluslararası gelişmeler ve özellikle Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD)’nin transfer fiyatlandırması ile ilgili düzenlemeleri dikkate alınarak detaylar revize edilmiştir.

Bu düzenlemeler çerçevesinde ki amaçlardan biri, Geleneksel İşlem Yönteminin uluslararası işletmeler tarafından daha kolay anlaşılmasını sağlamak ve mükelleflerin hata yapmalarını önlemektir. Hangi yöntemin seçileceği ve seçilen yöntemin uygulaması sonucuişletmelerin vergi karşısındaki durumunu direkt olarak değiştirmektedir.

Sonuç olarak, uluslararası şirketlerin, yapmış oldukları Transfer Fiyatlandırma Yöntemi seçiminde işlemin özelliklerine göre en uygun Geleneksel İşlem Yönteminin seçiminde çok titiz davranmaları gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Baumhoff, Hubertus. (1996). **Die Behandlung der Kostenaufschlagsmethode im neuen OECDBericht zu den Verrechnungspreisen.** Deutschland: ISrR.

Borokowsji, Suzan. C. (1997). Ex Ante en Ex Post Discretion Over Arm’s Lenght Tranfer Pricing. **The International Journal of Accounting**, 332 (1997)

Erol, Nuriye. (2013). **Kurumlar Vergisinde Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul: Okan Üniversitesi.

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

Maliye Bakanlığı (18.11.2007). **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ** . Ankara : Resmi Gazete (26704 sayılı)

Gündüz, Zeki. (2011). *Maliyet Artı Yöntemi Hangi Durumlarda Kullanılmalıdır?*[çevrimiçi erişim: istekobi.com: <http://www.istekobi.com.tr/kobi-bilgi-merkezi/isin-uzmanlari/maliyet-arti-yontemi-hangi-durumda-kullanilmalidir-s641.aspx>]

Güney, Selami ve Bozkurt, Ramazan. (2011). “Türkiye’deki Transfer Fi-

yatlandırma Uygulamalarının Vergisel Ve Diğer Faktörler Dikkate Alınarak İncelenmesi”. **Muhasebe ve Finans Dergisi**

Hatipoğlu, Zeyyat ve Gürsoy, Cudi Tuncer. (1979). **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**. [y.y.] : Bilmez Matbaa Yayıncılık.

İnce, Eyyüp. (2010). OECD Transfer Fiyatlandırmasında Durumun Şartlarına En Uygun Yönerge Kuralını Benimdedi. **Vergi Sorunları Dergisi**. 110 (2010)

Kaplan, Robert. S., ve Copper, Robin. (1998).), **Cost & Effect - Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance**. Boston: Harvard Business School Press.

Kapusuzoğlu, Tuncay. (1998). “Transfer Fiyatlandırması “**Vergi Dünyası**, 55-70.Sayı:205.

Kartaloğlu, Emre. (2007). Ödünç Para Alma ve Verme İşlemlerinde Örtülü Sermaye Müessesesi ile Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Müessesesinin Yarattığı Paradoks. **Vergi Sorunları** 220 (2007) : 100-104

Köse, Tuncay ve Ferhatoğlu, Emrah. (2008). **Transfer Fiyatlandırması**. Maliye ve Hukuk Yayınları

Mali Mevzuat Platformu, 2. (2006/a). Yeni Kurumlar Vergisi Taslağında Uluslararası Transfer Fiyatlamasına İlişkin Düzenlemeler. *Mali Mevzuat Platformu*.

Moller, Thomas. (2004). *efa.schriften.de*. Retrieved 02 18, 2016, from www.efa.schriften.de/pdfs/Moeller.pdf

OECD (Composer). (2010). OECD Transfer Pricing Guidelines for Multi-national Enterprises and Tax Administrations. USA.

Özdemir, Serkan. (2013). *İlişkili kişiye mal teslimleri eleştiri konusu yapılan bir vergi inceleme analizi* 26.03. 2016 tarihinde izmiryymm.org: <http://www.izmirymmo.org.tr/usercontent/images/maliyet-artirimi-yontemi-serkan-ozdemir-sunum-17%20aralik.pdf> adresinden erişildi.

Özgün, Mehmet. (2009). Transfer Fiyatlaması Uygulaması, Amacı ve Yöntemleri: 19.02. 2016 tarihinde <http://www.kamugeliri.com/wp-content/uploads/Transfer-Fiyatlama-Uygulamas%C4%B1-Amac%C4%B1-ve-Y%C3%B6ntemleri.pdf> adresinden erişildi.

Özkanlı, Özlem. (2003). Sorumluluk Merkezleri ve Transfer Fiyatlaması: Çok Uluslu Şirketlerde Uygulama. **GÜ İİBF Dergisi**, (2003) : 107-124.

Smith, Michael. J. (2002). Ex Ante en Ex Post Discretion Over Arm's Len-

ght Tranfer Pricing. **Accounting Review**, (2002) : 161-184.

Taşkoparan, Gökçe. (2013). İnceleme Elemanlarının TFY Denetimindeki Yaklaşım ve KFY Uygulanmasındaki Güçlükler. **Vergide Gündem**, 25.

Türk, Yakup. (2008). Geçmişten Günümüze Vergi Dünyası. **Vergi Dünyası**, 318 (2008) : 105-114.

Yaltı Soydan, B. (1999). Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi. **Vergi Sorunları** (1999)