



VERGİ MEVZUATIMIZDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI

TRANSFER PRICING IN OUR TAX STATUTE

Özgür Kaymaz, MSc. *
Dr. Önder Kaymaz **
Prof. Dr. Ali Alp***

Abstract

Transfer pricing has been well acknowledged across both the scholar and professional globes. It is a multidisciplinary concept inhibiting not only taxation, but accounting, finance, law and economics. This concept, which was used to be known as ‘concealed earnings’ and was likewise provisioned under the earlier (repealed) corporate income tax act [codified as 5422], now appears as ‘transfer pricing’ in the current corporate income tax act [codified as 5520]. Transfer pricing regulations have brought up such issues that may be of viable consequences. Specifically, with the promulgation of the new corporate income taxation act, for instance; burden of proof regarding the establishment of the price at arm’s length is entirely left to the taxpayer and therefore, the documents and calculations on the identification of the price at arm’s length will have to be kept. Hence the custody of those documents is meant to be required in the sense to constitute as material evidence to the book records. In our paper, transfer pricing is examined, as our tax statute stipulates and with all aspects. In addition, some concrete resolutions and policy recommendations to the current and potential problems are presented from the critical viewpoint.

* Özgür Kaymaz, MSc. SMMM olup halen THY A.O’da müfettiş olarak görev yapmaktadır. Bu çalışmada yer alan görüşler yazarın kendisine ait olup, THY A.O’ nun görüşlerini yansıtmamaktadır.

** TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü

*** TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü

Keywords: Transfer Pricing, Transfer Pricing Regulations, New Corporate Income Tax Act (5520)

Öz

Transfer fiyatlandırması, uzun yıllardan beri hem uluslararası literatürde hemde iş dünyasında yer bulmuştur. Transfer fiyatlandırması yalnızca vergiyi değil, muhasebe, finans, hukuk ve ekonomiyi içinde barındıran çok boyutlu bir kavramdır. Ülkemizde aslında daha önceleri ‘örtülü kazanç’ adıyla bilinen bu kavram ilga olan Kurumlar Vergisi Kanunu’nda (5422) bu şekilde ifade edilip hüküm altına alınmışken, şu an yürürlükte olan Kurumlar Vergisi Kanunu’muzda (5520) ‘transfer fiyatlandırması’ ibaresi şeklinde yer almış ve hüküm ifade eder olmuştur. Transfer fiyatlandırması düzenlemeleri çok önemli sonuçlar doğurabilecek hususları da beraberinde getirmiştir. Yeni kurumlar vergisi kanunu ile birlikte, örneğin; emsallerine uygun fiyatın tespiti ile ilgili ispat mükellefiyeti tamamen mükellefe bırakılmış ve bu nedenle, emseline uygun fiyat tespiti ile ilgili belge ve hesaplamaların defter kayıtlarına esas belge derecesinde saklanması zorunluluğu getirilmiştir. Çalışmamızda transfer fiyatlandırması, mevzuatımızın yer verdiği şekliyle ve tüm yönleriyle ele alınılmakta, eleştirel bir bakış açısıyla birlikte var olan veya ilerde olması muhtemel problemlere şimdi-

den somut çözüm önerileri sunulmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Transfer Fiyatlandırması, Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri, Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu (5520).

GİRİŞ

Transfer fiyatlandırması kurumu, OECD ve Amerika uygulamalarında uzun yıllardan beri yer bulmasına rağmen Türk vergi mevzuatında, transfer fiyatlandırması yerine örtülü kazanç dağıtımı kavramı kullanıldı.

Türk mevzuatında yeralan transfer fiyatlandırmasının, yurtiçinde veya yurtdışında yerleşik kişi ve kurumlara uygulanacağı konusunda bir ayrıma gidilmediği için, mer’i mevzuat çok uluslu şirketler (ÇUŞ’lar) için de geçerli olacaktır. Günümüz dünya ticaretinin % 60’ı ÇUŞ’lar tarafından gerçekleştirilirken, bu ticaret hacminin yarısı da ilişkili kuruluşlar arası ticaret olarak gerçekleştirilmektedir.

5422 sayılı eski K.V.K.’da tanımlanan örtülü kazanç dağıtımı kavramı, 5520 sayılı yeni K.V.K. ile birebir örtüşmese bile, transfer fiyatlandırması ile kapsamaya çalışılan konular için yıllarca kullanılmış bir tanımlamaydı. 5520 sayılı K.V.K.’nın maddelerinin farklı yürürlük tarihleri bulunmakla birlikte, transfer fiyatlandırmasını düzenleyen 13. maddesinin yürürlük ta-

rihi başlangıcı 01.01.2007'dir. Benzer bir uygulama Gelir Vergisi Kanunu için de yapılmıştır. Şöyle ki, Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesine 5615 sayılı Kanun'un 3. maddesi ile yapılan değişiklikle " Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler " e yeni bir bent eklenmiştir. Eklenen 5 numaralı bent 01.01.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 04.04.2007'de yürürlüğe girmiştir. Bu bent ile açıklanan işlemlerin transfer fiyatlandırması olarak kabul edileceği açıklanmış ve bentte yer almayan hususlar konusunda 5520 sayılı kanunun 13. maddesinin geçerli olacağı belirtilmiş, böylece ticari ve zirai kazanç sahibi gerçek kişiler de bu düzenlemeden etkilenir olmuştur.

Çalışmamızda transfer fiyatlandırması kurumunda sıklıkla kullanılan temel kavramlara, uygulama alanına giren kişi, konu, yöntem ve uygulamalara; emsallere uygunluk ilkesi, karşılaştırılabilirlik analizi gibi konulardan peşin fiyatlandırma anlaşmaları, grup içi hizmetler ve gayri maddi haklara; dar mükellef kurumların özellikli durumları ile transfer fiyatlandırmasının vergi cennetleri ile olan uzantısından, transfer fiyatlandırması tespitinin sonuçlarına ve transfer fiyatlandırmasında belgelendirmeye kadar değişik konular zengin bir bakış açısıyla ele alınmaktadır. Son bölümde ise çalışmanın genel bir değerlendirmesi yapılarak önerilere yer verilmektedir.

1. Temel Kavramlar

Transfer fiyatlandırması, ilişkili kişiler arasında yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedeli ifade eder (2007/12888 sayılı B.K.K., m.3). Başka bir deyişle transfer fiyatlandırması, bir işletmenin gelir – gider veya kar paylaşımı açısından bağlantılı olduğu, yine kar paylaşımı açısından aynı çıkar birliğine dahil olan ana şirket ve bağlı şirketlerde yada yönetimi açısından hakim durumda olduğu şirket, iştirak ve şubeleriyle, karşılıklı olarak mal ve hizmet sunumunda uygulanan fiyattır (Saraçoğlu ve Kaya, 2006, 150).

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 (5520 sayılı K.V.K., m. 13/1).

Transfer fiyatlandırması yoluyla gerçek ve tüzel kişiler gerek kendi bünyelerinde bulunan, gerekse ilişkili oldukları birim ve kişiler ile birlikte hareket ederek, ödeyecekleri konsolide vergi yükünü azaltma çabasına girmektedirler. Kaldı ki, transfer fiyatlandırması sadece mali kaygılar ile de yapılmamaktadır. İşletme yöneticilerinin, işletme içindeki kaynakların transferinde kontrol noktası oluşturmak, bir bölümün performansını işlet-

menin diğer bölümleri ile karşılaştırmak veya bölüm yöneticilerinin karlılık motivasyonlarını maksimize etmek de diğer amaçlardan bazılarıdır (Biyar, 2007, 80).

2. Transfer Fiyatlandırmasının Konusuna Giren Kişiler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesinde geçen " gerçek kişi " ifadesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları; " kurum " ifadesi de sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeleri ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır (TF GT, Seri No: 1, m. 3).

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2 nci maddesinde tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın kurumlar vergisine tabi olan mükelleflerin gerçek ve tüzel kişi ortakları Kanununun 13 üncü maddesi gereğince ilişkili kişi sayılacaktır. Kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermaye payına sahip gerçek kişi veya kurum ortakları ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Bu ilişkilerde sermaye veya kâr payı oranının herhangi bir önemi bulunmamaktadır (TF GT, Seri No: 1, m. 3.1.1.).

Kurumun ilgili bulunduğu gerçek kişi ifadesinden, kendi ortağı olan gerçek kişiler dışında kalan, kurumların orta-

ğı olduğu şahıs şirketlerinin diğer gerçek kişi ortakları ile kurum çalışanları gibi şahıslar anlaşılmaktadır. Kurum çalışanlarının söz konusu kurum ile ilişkilerinin sadece işveren-hizmet erbabı ilişkisi içinde bulunması durumunda ilgili kurum ile kurum çalışanı, yapılan ücret ödemeleri bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak, kurum ile çalışanları arasında yukarıda belirtilen istihdam ilişkisi dışındaki işlemler, ilişkili kişilerle yapılan işlem kapsamında değerlendirilecektir. Kurumun ilgili bulunduğu kurum ise kendi ortağı dışında, kurumun kendisinin ortaklığının bulunduğu bir başka kurumu yani iştiraklerini ifade etmektedir. Kurum ortağının ilgili bulunduğu gerçek kişiler, Kanununun 13 üncü maddesinin (2) numaralı fıkrasında da belirtildiği üzere, gerçek kişileri ifade etmektedir. Kurum ortağının ilgili bulunduğu kurum ise, kurum ortağının başka bir kurum ile olan ortaklık ilişkisini ifade etmektedir. Ayrıca kurum ortağının ortak olduğu şahıs şirketlerinin diğer kurum ortakları ilişkili kişi sayılacaktır. Öte yandan, bir kurumun ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumların kendi aralarındaki ilişki ve bir kurumun ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumların kendi aralarındaki ilişki Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulamasında ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir (TF GT , Seri No: 1, m. 3.1.2.).

3. Transfer Fiyatlandırmasına Konu Olabilecek İşlemler

5520 sayılı K.V.K.'nın 13/1. maddesinde " 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 " denilmektedir.

Diğer taraftan, 5615 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun " Gider kabul edilmeyen ödemeler " başlıklı 41 inci maddesine eklenen (5) numaralı bentte yapılan düzenleme aşağıdaki gibidir: "...teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır. Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır. Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi,

ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir. İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi hükmü uygulanır " (TF GT , Seri No: 1, m. 1).

4. Emsallere Uygunluk İlkesi

5422 sayılı eski K.V.K.'nın 17. maddesinde 4 bent olarak sayılan hallerde, kazancın tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı belirtilmiş ve " emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller " ifadesine yer verilmişti. 5520 sayılı yeni K.V.K.'da bu ifadenin yerine " emsallere uygunluk " ifadesi almıştır.

Emsallere uygunluk ilkesinin temel amacı, ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, söz konusu mal veya hizmet alım ya da satımı için aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasında belirlenen fiyat veya bedele karşılaştırılabilir koşullar altında eşit olmasıdır (2007/12888 sayılı

B.K.K., m.4). 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 (5520 sayılı K.V.K. , m. 13/3).

Emsallere uygun fiyat veya bedel, 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. Emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için öncelikle iç emsal kullanılacak, bu şekilde kullanılacak fiyat veya bedelin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde dış emsal karşılaştırmada esas alınacaktır (TF GT , SN: 1, m. 4.).

İç emsal mükellefin ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde kullandığı fiyat ya da bedeli ifade ederken, dış emsal ilişkisiz kişilerin kendi aralarında yaptıkları karşılaştırılabilir nitelikteki işlemlerde kullandığı fiyat ya da bedeli ifade eder (2007/12888 sayılı B.K.K., m.3).

Emsallere uygunluk ilkesi açısından en güvenilir sonuç, karşılaştırmalar sonucunda ulaşılan tek bir fiyat veya bedel olacaktır. Bununla birlikte, yapılan karşılaştırmalar ve uygulanan yöntemler sonucu, tek bir fiyat veya bedelden ziyade birbirine yakın bir-

den çok sonucu içeren belli bir fiyat veya bedel aralığı tespit edilebilir. Emsal fiyat aralığı, aynı yöntemin farklı karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem verilerine uygulanmasından veya aynı verilere farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanmasından elde edilen değişik emsal fiyatların oluşturduğu bir fiyat dizisidir (2007/12888 sayılı B.K.K., m.6).

Mükellef bu sonuç aralığı içerisinde aritmetik ortalama, mod, medyan veya başka bir ölçüden en makul olanını kullanmak suretiyle bir tutar belirleyebilecektir. Ancak, belirlenen emsal fiyat aralığının içindeki fiyatların birbirinden büyük ölçüde farklı olması durumunda, karşılaştırılabilirlik analizindeki unsurların veya yapılan düzeltim işlemlerinin yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, mükellef tarafından tespit edilen fiyatın emsal fiyat aralığının dışında olması durumunda, fiyat ya da bedel söz konusu aralık dikkate alınarak aritmetik ortalama, mod, medyan ya da başka bir ölçüden en makul olanı kullanılarak belirlenecektir (TF GT, SN: 1, m. 4.2).

K.V.K.'nın 13. maddesinde geçen "işlemin mahiyetine en uygun olan" veya emsallere uygun fiyata "ulaşma olanağının bulunmadığı hal" kavramlarının içerikleri veya "emsal" in ne olduğu ancak yargı içtihatları ile belirlenecektir (Soydan, 2006, 9).

5. Karşılaştırılabilirlik Analizi

Karşılaştırılabilirlik analizi, kontrol altındaki işlemlerin sahip olduğu koşullar ile kontrol dışı işlemlerin sahip olduğu koşulların karşılaştırılmasına dayanır. Dolayısıyla karşılaştırılabilirlik kavramı da işlemler arasındaki farklılıkların herhangi bir şekilde karşılaştırma konusu unsurları maddi olarak etkilememesi veya maddi olarak etkide bulunan farklılıkların belli işlemlerle düzeltilebilecek nitelikte olması gereğini ifade eder (2007/12888 sayılı B.K.K., m.5/1).

Yapılacak karşılaştırılabilirlik analizinde; karşılaştırılmakta olan mal ve ya hizmetlerin nitelikleri, ilişkili ve ilişkisiz kişilerin yerine getirdikleri işlevler ve üstlendikleri riskler, işlemlerin gerçekleştiği pazarın yapısı (pazar hacmi, pazarın yeri gibi) ve pazardaki ekonomik koşullar ile kurumların iş stratejileri dikkate alınacaktır (TF GT SN: 1, m. 4.1).

6. Mükelleflerin Kullanabilecekleri Yöntem Çeşit ve Kısıtları

OECD geleneksel işlem yöntemlerini diğer yöntemlere tercih etmektedir. Geleneksel işlem yöntemlerinin emsal bedele ulaşmasına yardımcı olmaması durumunda OECD kar bölüşüm yöntemi ve işlemsel net marj yönteminin uygulanabileceğini kabul etmektedir. OECD işlemsel kar yöntemleri arasında bir fark gözetmemekle birlikte kar

bölüşüm yöntemini, işlemsel net marj yöntemine tercih etmektedir. ABD’de de ise yöntemlerin birbirine karşı üstünlüğü yoktur (Yardımcıoğlu, Özer ve Demirel, 2007, 59).

Emsal bedelin bulunmasında uygulanması gereken yöntem “ fırsat maliyeti ” dir. Ancak fırsat maliyetinin tespit edilmesi, bu fiyatın tespit edilmesi için çeşitli maliyetlerin ortaya çıkması ve yöneticilerin bu bilgileri çarpıtmaya meyilli olmaları nedeniyle pahalıdır. Fırsat maliyetlerinin belirlenmesi pahalı olduğundan, yöneticiler değişik, daha düşük maliyetli karşılaştırmalara başvururlar (Koyuncu, 2005, 74).

Emsallere uygun fiyata geleneksel işlem yöntemleri olarak adlandırılan karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yönteminden herhangi birisiyle ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak diğer yöntemleri kullanabilir. Bu durumda uygulama olanağı bulunan yöntemler işleme dayalı kâr yöntemleri olan kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemidir. Söz konusu yöntemler ilişkili kişiler arasındaki işlemlerden doğan kârı esas almaktadır. Ancak, diğer yöntemler olarak adlandırılan işleme dayalı kâr yöntemlerinin emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde fiyat ya da bedel tespitine olanak vermemesi du-

rumunda, mükellef kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiği inandığı bir yöntemi de kullanabilecektir. İşleyiş sistemi mükellefler tarafından belirlenecek bu yöntemin de emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi zorunludur (TF GT SN: 1, m. 5).

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

6.1. 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 (5520 sayılı K.V.K., m. 13/4 - a).

Bu yöntemin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbirleriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlem ile karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir. Buradaki karşılaştırılabilir nitelik kavramı, işleme konu mal veya hizmet ile işlemin koşullarının gerek ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde, gerekse aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasındaki işlemlerde benzer nitelikte olma-

sını ifade etmektedir (KV GT, SN 1, m.13.2.1.).

Söz konusu işlemler arasında, ölçülebilir nitelikte küçük farklılıklar varsa, bu farklılıklar düzeltilerek yöntemin uygulanması mümkündür. Ancak, farklılıkların büyük olması ya da farklılıkların ölçülebilmesinin mümkün olmaması halinde bu yöntemin uygulanabilmesi mümkün olmayacaktır. Sonuç olarak, karşılaştırılabilir nitelikte kontrol dışı işlemlerin bulunması durumunda emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespiti bakımından emsallere uygunluk ilkesinin en dolaysız ve güvenilir biçimde uygulandığı bir yöntem olması nedeniyle karşılaştırılabilir fiyat yöntemi diğer yöntemlere tercih edilir (TF GT, m. 5.1.).

6.2. Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder (KV, m.13/4-b).

Brüt kâr oranı aşağıdaki gibi hesaplanır: (Satışlar – Maliyet) / Maliyet = Brüt kâr oranı. Kontrol altındaki bir işlem için uygulanacak en uygun “makul brüt kâr oranı”, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak, ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı brüt kâr oranı (genel brüt kâr marjı) olacaktır. Böyle bir brüt kâr oranı mevcut değilse ya da karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, karşılaştırılabi-

lır işlemler arasında belirlenen fiyat ya da bedeli etkileyen bir farklılık bulunmaması veya var olan farklılıkların düzeltililebilir nitelikte olması şartıyla ilişkisiz kişilerin karşılaştırılabilir işlemlerine ait brüt kâr oranları da bu yöntemin uygulamasında kullanılabilir (TF Hakkında Karar, RG Yayın T: 06/12/2007, N: 26722; m. 9.).

Böyle bir kâr marjı mevcut değilse ya da karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, aynı koşullarda karşılaştırılabilir olmak şartıyla dış emsal de kullanılabilir. Maliyetler belirlenirken faaliyet giderlerine de yer verilmesinin zorunlu olduğu durumlarda, brüt kâr marjının hesabında bu giderlerin de dikkate alınması gerekmektedir. Bu çerçevede, maliyet unsurları içinde yer alan faaliyet giderlerinin, söz konusu işlemle ilgili olmak kaydıyla, en uygun kıstasa göre maliyetlerle ilişkilendirileceği tabiidir. Maliyet bazının kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde aynı olması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, maliyet bazının az ya da çok olması brüt kâr marjını etkileyeceğinden maliyetler kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde aynı olmalıdır. Kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde uygulanan muhasebe yöntemleri arasında farklılıklar varsa tutarlılığı sağlamak için kullanılan bilgilerde uygun düzeltimler yapılmalı ve aynı usul ve esasların kullanımında süre-

lilik bulunmalıdır. Karşılaştırılabilir fiyat yöntemine göre bu yöntemin uygulanmasında ürün farklılıklarından ziyade karşılaştırılabilirlik analizinin diğer faktörlerine daha çok ağırlık verilmesi gerekmektedir. Bu yöntem özellikle hammadde ve yarı mamuller ile imal edilen mallara ilişkin işlemlerde, fason imalatlarda ve hizmet tedarikinde uygulama alanı bulmaktadır (TF GT, SN: 1, m. 5.2).

6.3. 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 (5520 s. K.V.K., m. 13/4 – c).

Söz konusu hesaplama aşağıdaki formül kullanılarak yapılacaktır: Yeniden satış fiyatı = Emsallere Uygun Fiyat veya Bedel*(1 + Brüt satış kâr oranı). Makul brüt satış kârı, söz konusu mal veya hizmetin yeniden satışında yüklenilen satış ve diğer faaliyet giderleri ile üstlenilen riskler ve kullanılan varlıklar esas alınarak gerçekleştirilen işlemlerin gerektirdiği kâr tutarını ifade etmektedir (TF Karar, RG Yayın T: 06/12/2007, N: 26722; m. 10.).

Buradaki uygun brüt satış kârı, söz konusu mal veya hizmet için işlem anında uygulanabilecek, piyasa koşullarına göre belirlenen veya belirlene-

bilecek objektif nitelikte bir oran ile saptanan kârı ifade etmektedir. Bu kâr düşüldükten sonra da mal veya hizmetin ilişkili kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyata ulaşılabilecektir (KV GT SN 1, m. 13.2.3).

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. Bu yöntemin uygulanmasında da kontrol altındaki işlem ile kontrol dışı işlemin karşılaştırılabilir olması gerekmektedir. 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. Bu çerçevede 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 (TF GT SN: 1, m. 5.3).

6.4. Kâr bölüşüm yöntemi: İlişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yükledikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesi esasına dayanan bir yöntemdir (TF Karar, RG Yayın T: 06/12/2007, N: 26722; m. 12.).

Bu yöntem, geleneksel işlem yöntemlerinin (karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi) kullanılmadığı, özellikle karşılaştırılabilir işlemlerin olmadığı ve ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin birbirinin ayrılmaz bir parçası olduğu durumlarda kullanılmalıdır. Kâr bölüşüm yönteminde, önce ilişkili şirketlerin yaptığı işlemde ortaya çıkan paylaşılacak kâr tespit edilir. Daha sonra bu kâr, ilişkili şirketler arasında paylaşılır. Kârın bölüşümü, emsallere uygunluk ilkesine göre yapılmış anlaşmalardaki tahmin edilen ve yansıtılan şekilde, güçlü ekonomik gerekçelere dayanarak yapılmalıdır. Bu çerçevede, kontrol altındaki işlemlerden elde edilen toplam kâr iki aşamada paylaşılır. İlk aşamada, ilişkisiz şirketlerin benzer türdeki kontrol dışı işlemlerden elde ettikleri kâr marjı dikkate alınarak, her ilişkili şirketin toplam kâr içerisinde alacağı kâr miktarı belirlenir. İkinci aşamada, ilk aşamada ilişkili şirketlere yapılan

kâr dağıtımından sonra toplam kârdan geriye kalan bakiye kâr veriyorsa, bu kâr üstlendikleri işlevler ve yüklenedikleri riskler nispetinde ilişkili şirketler arasında tekrar dağıtılmak suretiyle, ilişkili şirketlerin kontrol altındaki işlemlerden elde ettikleri kârlar yeniden hesaplanır. İlişkili tarafların kârın oluşumuna yaptığı katkının değeri işlev analizlerine göre yapılır ve bu katkılar dış piyasadan elde edilen güvenilir bilgileri kapsayacak şekilde değerlendirilir (TF GT, SN: 1, m. 5.4).

6.5. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi: Mükellefin kontrol altındaki bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanan bir yöntemdir (TF BKK RG Yayın T: 06/12/2007, N: 26722; m. 13.).

İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması maliyet artı ve yenden satış fiyatı yönteminin uygulanmasına benzerlik göstermektedir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi ile bu yöntemler arasındaki fark, diğer iki yöntemde brüt kâr marjı hesaplanırken, bu yöntemde net faaliyet kâr marjının hesaplanmasıdır. Net faaliyet kâr marjının tespitinde, öncelikle mükellefin karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde uyguladığı net faaliyet kâr marjı dikkate alınacaktır. Bunun mümkün olmaması durumunda, ilişkisiz bir kurumun karşılaştırılabilir

kontrol dışı bir işlemde uyguladığı net faaliyet kâr marjı dikkate alınır. Bu yöntem kullanılarak yapılan analizlerde, ilişkili kurumun tek bir kontrol altındaki işlemine ait kâr dikkate alınmalıdır (TF GT, SN: 1, m. 5.5).

Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir. Emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için yukarıda yer verilen yöntemlerden en uygun olanının seçilmesinde öncelikle mükellefin ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde kullandığı fiyat veya bedel iç emsal olarak karşılaştırmaya esas ölçü alınacak olup bu şekilde kullanılan fiyat veya bedelin bulunmaması veya güvenilir olmaması halinde doğrudan benzeri nitelikteki mükellef veya kurumların işlemleri dış emsal olarak esas alınabilecektir. Ayrıca, burada önemli olan emsallere uygun fiyat veya bedelin en doğru ve güvenilir şekilde tespit edilmesi olup iç ve dış emsallerinin bir arada kullanımı da mümkündür (KV GT SN: 1, m. 13.2.4.).

7. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları (PFA)

Mükellefin bu yöntem yelpazesinden kendisine en uygun olanını seçmesi sırasında ortaya çıkabilecek sorunları bertaraf edebilmesi için mev-

zuata dahil edilen “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları” kavramı bulunmaktadır. Ancak bu başvuru “... sadece kurumlar vergisi mükelleflerinin – 01.01.2009’dan sonra tüm K.V. mükelleflerinin - yurt dışı işlemlerine ilişkin olarak başvurabilecekleri..” bir yoldur (BKK. 2007/12888, m.15).

BKK. 2007/12888, m.15’de “ Peşin fiyatlandırma anlaşmasının temel amacı, mükelleflerin ilişkili kişilerle yapacakları mal veya hizmet alım ya da satımında uygulayacakları transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak karşılaşılabilecek olası vergi ihtilaflarının önüne geçmektir.” denilmektedir. PFA’ların avantajlarını, uluslararası işlemlerde vergisel yükümlülüklerin tahmin edilebilirliklerini arttırma, vergi idare ve mükellefleri arasında işbirliğini sağlama, sorunlu olayların mahkemeye gitmeden çözülebilmesi, ilgili bütün ülkelerin katılımı koşulu

ile çifte vergilendirme olasılığının azalması yada giderilmesi, vergi idaresinin uluslararası şirketler grubunun karışık yapılarını daha kolay kavramasını sağlama şeklinde sıralayabiliriz (Kapusuzoğlu, 2003, 192).*

Transfer fiyatlandırmasında kullanılacak uygun emsal bedelin bulunabilmesi için kullanılabilir 5 adet detaylı olarak açıklanmış yöntem bulunmaktadır. Mükellefin sayılan bu yöntemlerden daha açıklayıcı bir “emsal bedel” bulmasını sağlayacak kendi yöntemini kullanabilmesi de mümkündür.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13 üncü maddesinin (5) numaralı fıkrasında, mükellefin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlere ilişkin olarak belirleyeceği yöntem konusunda Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı’na başvurarak anlaşma yapma olanağı getirilmiş ve

* PFA’ların dezavantajlarını da şu şekilde sıralayabiliriz: Tek taraflı PFA’lar ÇUŞ’ların çifte vergilenmesinin önünü kesin olarak önleyememektedir; Tek taraflı PFA’larda diğer bir sorun karşılıklı düzeltim konusunda çıkmaktadır. Bir ülkenin kabul ettiği fiyatlandırmayı diğer ülke kabul etmeyebilmektedir; PFA’larda Pazar koşullarındaki değişim için güvenilir tahminler yapılmadıysa bu durum sorunlara yol açacaktır; PFA’lar denetim için bir kaynak olacak ve vergi idareleri anlaşmanın dışında başka amaçlar için de bunları kullanabilecektir; PFA’lara başvuran şirketlerin zaten büyük ve sürekli gözönünde olan firmalar olması, denetime ihtiyacı olan firmalar için daha az kaynak aktarılmasına yol açabilmektedir; PFA’larda normal transfer fiyatlandırmalarından daha ayrıntılı sektör bilgileri ve mükellefe ilişkin özel bilgiler istenebilir; Vergi idaresi PFA için elde ettiği bilgileri kendi denetim programlarında kötüye kullanırsa, bu durum da ciddi sorunlara neden olabilecektir; Vergi idaresi PFA’lardan dolayı edindiği ticari sırlarını, diğer hassas bilgi ve belgelerin güvenliğini sağlamak zorundadır; PFA’ların belirli bir zaman aşaması ve maliyeti olduğu için küçük firmalara uygulanmayabilir. Bkz. Tuncay Kapusuzoğlu’nun aynı adlı eseri.

yöntem üzerinde anlaşma sağlanması halinde, bu yöntemin üç yılı aşmamak üzere belirlenen süre ve koşullar altında kesinlik taşıyacağı ve bu şekilde tespit edilen yöntemin, belirlenen koşullar altında eleştiri konusu yapılmayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, uygulayacağı yöntem konusunda tereddütü bulunan mükellefin gerekli bilgi ve belgelerle birlikte İdare'ye başvurarak belli bir dönem için yöntem tespiti talebinde bulunabilmesi mümkündür. Peşin fiyatlandırma anlaşmasının kapsamına kurumlar vergisi mükellefleri girmektedir. Bu çerçevede, 01/01/2008 tarihinden itibaren Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin, 01/01/2009 tarihinden itibaren ise tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemlerine ilişkin olarak belirlenecek yöntem konusunda İdare'ye başvurmaları mümkün bulunmaktadır. Ayrıca peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin başvuruda bulunan mükellef iki taraflı veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması talep edebilir. İdarenin, iki taraflı ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin talebi değerlendirmesi sonucu birden fazla ülkeyi ilgilendirdiğini tespit etmesi durumunda, ilgili ülke veya ülkelerle an-

laşma/anlaşmalar bulunması şartıyla bu anlaşmalar çerçevesinde değerlendirme yapması mümkün bulunmaktadır (TF GT, SN: 1, m. 6.).

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, ilişkili kişiler ile yapılan ticari işlemlerde kullanılacak uygun transfer fiyatının değil, uygun transfer fiyatının bulunmasını sağlayacak yöntemi tespit etmek amacıyla yapılır. Yöntemin yanlış uygulanması, hesaplamaların yanlış yapılması halinde mükellef inceleme elemanlarınca eleştirilebilecektir. Ayrıca vergi idaresinin anlaşma sürecince denetim hakkı saklıdır, eleştirilemeyecek olan sadece anlaşmanın şartlarına uyan mükellefin kullandığı yöntemdir (Öğrendik, 2007).

Türkiye'deki mevcut PFA düzenlemelerini OECD Rehberi⁺ (Uluslararası Girişimciler ve Vergi Yönetimleri için Transfer Fiyatlaması Rehberi) ile karşılaştırdığımızda OECD'nin PFA düzenlemeleri, firmaların komplekslik derecelerini dikkate alırken Türkiye'de PFA düzenlemeleri firmaların büyüklüklerini esas almaktadır.

Geçmiş (OECD) tecrübeler, PFA'lerin genelde çok büyük kuruluşlar tarafından uygulanmakta olduğunu göstermektedir. Bu kuruluşların uluslararası işlemleri zaten sürekli olarak

⁺ Rehber ÇUŞ'ların ilişkili kişilerle arasında yaptığı işlemlerin emsal bedel prensibine uygun olup olmadığını anlamaya yönelik geliştirilen yöntemleri ve bunların uygulanabilirliklerini tartışmıştır.

mercek altında tutulmakta ve incelenmektedir. Ancak PFA programını etkin bir şekilde uygulayabilmek için hem vergi idarelerinde hem de ÇUŞ'lar nezdinde yüksek derecede tecrübeli destek elemanlarına ihtiyaç bulunmaktadır (Aktaş, 2006, 28).

8. Grup İçi Hizmetler

Grup içi hizmetlerle ilgili olarak; hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığı, hizmeti alan şirket/şirketlerin söz konusu hizmete ihtiyacı olup olmadığı, hizmetin alınmış olması halinde hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir (TF GT, SN: 1, m. 11.1).

İlişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı grubun üyesi olan diğer bir şirketten ihtiyacı olmayan bir hizmeti alması ya da bir hizmetin grup üyesine, sadece grup üyesi olması nedeniyle verilmesi durumunda, söz konusu şirketin grup içi hizmet elde ettiğinin kabulü mümkün bulunmamaktadır. Öte yandan, grup içi şirket tarafından sağlandığı belirtilen hizmetler karşılığı ilişkili kişilere ödeme yapılmış olması ve/veya yapılan ödemenin “yönetim gideri” olarak tanımlanmış olması söz konusu hizmetlerin fiilen sağlandığını göstermeyecektir. Hem hizmeti alan hem de hizmeti sağlayan bakımından ayrı ayrı ele alınarak emsallere uygunluğunun değerlendirilmesi gerekmektedir (TF GT, SN: 1, m. 11.2. – 11.3.).

Grup içi hizmetlerin fiyatlandırılmasında “Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

veya Maliyet Artı Yöntemi” nin uygulanması diğer yöntemlere tercih edilebilir. Öte yandan, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin veya maliyet artı yönteminin uygulanmasının mümkün olmadığı durumlarda, bu Tebliğde belirtilen diğer yöntemlerin kullanılması da mümkün bulunmaktadır. Yöntemlerin kullanılması aşamasında grubun üyeleri arasında bir işlev analizi yapılması gerektiği tabiidir (TF GT, SN: 1, m. 11.4.).

İşlev analizi, kontrol dışı işlemler ile kontrol altındaki işlemlerin karşılaştırılmasında, üstlenilen riskler ve kullanılan varlıklara göre tarafların gerçekleştirdikleri işlevleri esas alarak yapılan analizleri ifade eder (2007/12888 sayılı B.K.K., m.3).

9. Gayri Maddi Haklar

Gayri maddi haklar özellikleri nedeniyle ticari gayri maddi haklar ve pazarlama amaçlı gayri maddi haklar olmak üzere iki grup altında değerlendirilmektedir. Ticari gayri maddi haklar bir malın üretiminde ya da bir hizmetin sağlanmasında kullanılan patentler, know-how, dizaynlar ve modeller ile müşterilere transfer edilen ya da ticari faaliyetin işletiminde kullanılan (bilgisayar yazılım programları gibi) ticari varlık niteliğine sahip gayri maddi hakları ifade etmektedir. Pazarlama amaçlı gayri maddi haklar ise, bir ürün ya da hizmetin ticari amaçlı olarak kullanımına yardımcı olan ticari markalar ve ticari unvanlar, müşteri

listeleri, dağıtım kanalları ile ilgili ürün açısından önemli bir promosyon değerine sahip nevi şahsına münhasır isimler, semboller ya da resimler gibi gayri maddi hakları ifade etmektedir (TF GT, SN: 1, m. 10.1.).

Gayri maddi hakka ilişkin emsallere uygun bedel devreden yönünden; karşılaştırılabilir nitelikteki kontrol dışı bir işlemde, gayri maddi hakkın sahibinin söz konusu hakkı başkasına devretmeyi kabul edebileceği bedel olmalıdır. Devralan yönünden emsallere uygun bedel, karşılaştırılabilir ilişkisiz bir kurumun faaliyetlerinde kullanmayı düşündüğü gayri maddi hak için ödemeyi kabul ettiği tutarı ifade etmelidir (TF GT, SN: 1, m. 10.2.).

Kontrol dışı işlemler arasında karşılaştırılabilirlik analizinin yapılması gerekmektedir. Daha sonra gayri maddi hakkın alım ya da satım işleminde kullanılacak en uygun transfer fiyatlandırması yöntemi belirlenecektir. Bir gayri maddi hakkın satışı ya da lisanslanması işlemlerine yönelik olarak emsallere uygun bedel tespit edilirken karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılabilir. Ancak karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin bulunmadığı yüksek düzeyde değerli gayri maddi

hakların yer aldığı işlemlerde, emsallere uygun bedelin tespitinde karşılaştırılabilir fiyat yönteminin dışındaki diğer yöntemlerin kullanılabilmesi mümkündür. 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 (TF GT, SN: 1, m. 10.3.).

10. Dar Mükellef Kurumların Özellikli Durumları

5520 sayılı K.V.K'nın 22. maddesinde, dar mükellefiyette safi kurum kazancının tespitinde kabul edilmeyen indirimler ayrıca düzenlenmiştir. Dar mükellef kurumun Türkiye'de ticari veya zirai bir faaliyeti var ise safi kurum kazancı, kural olarak tam mükellefiyette uygulanan esaslara göre hesaplanacaktır.

1 seri nolu K.V. GT'nin 22/3. maddesinde önce hangi giderlerin indiriminin dar mükellef kurumlar için kabul edilmediği belirtilmiş¹, daha sonra da emsallere uygunluk ilkesi uyarınca

¹ Aşağıdaki giderlerin indirimi, dar mükellef kurumlar için kabul edilmemiştir: Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin Türkiye'deki dar mükellef kurumlar hesabına yaptıkları alım-satımlar için dar mükellefin ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verdiği faizler, komisyonlar ve benzerleri kurum kazancının tespitinde indirilemeyecektir. Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar kurum kazancının tespitinde indirilemeyecektir.

belirlenecek olan dağıtım anahtarına göre bazı giderlerin kabul edileceği belirtilmiştir; "... Söz konusu genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak için ayrılan paylardan, Türkiye'deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelerden gönderilen yetkili kimselerin seyahat giderlerinin indirimi kabul edilecektir. Buna göre, söz konusu giderler, Türkiye'deki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak zorundadır. Ayrıca, bu giderlerin Türkiye'deki kazançta isabet eden kısmının belirlenmesinde kullanılan dağıtım anahtarının emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde belirlenmesi gerekmektedir..."

11. Vergi Cennetleri ve Transfer Fiyatlandırması

OECD tarafından, belirli vergilerin ülke mevzuatında bulunmaması, uygulanmaması veya önemsiz düzeyde kalması, söz konusu ülkenin, vergi istihbaratından diğer ülkeleri yararlandırmaması, bilgi değişiminin bulunmayışı, yasal mevzuat, idari ve yargısal hükümlerin şeffaflıktan yoksun ve belirsiz oluşu şeklinde kriterlerle tanımlanmış bulunan ülkeler / bölgeler, " vergi kaçırmak için kullanılan ülkeler " olarak tanınan veya zaman za-

man " vergi cenneti " yahut " vergisiz vaha " olarak adlandırılmaktadır (Akbulut, 2007).

5520 sayılı K.V.K.'nın m. 30 / 7'de " 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 yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır." denilmiş, daha sonra gerçek kişiler için paralel bir uygulama 5615 sayılı Kanunun 6. maddesi ile G.V.K.'nin Vergi tevkifatı başlıklı 94. maddesinde de yapılmıştır.

Genel K.V. oranının % 20 olduğu gözönüne alındığında, kamu otoritesinin " Vergi Cennetleri " olarak bilinen ülke ve bölgeler ile yapılan işlemler için yasaklayıcı bir şekilde davranmak istediği açıkça görülebilir.

5520 sayılı K.V.K.'nın m. 34 / 3'de ise " Kontrol edilen yabancı kurumla-

ra yapılan ödemeler üzerinden Kanunun 30 uncu maddesinin yedinci fıkrası uyarınca kesilen vergiler, bu şirketin Türkiye'deki beyannameye dahil edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilir. Ancak mahsup edilecek vergi, kontrol edilen yabancı kurumun bu ödemelerden kaynaklanan kazancına isabet eden kurumlar vergisini aşamaz.” denilmek yoluyla bu duruma maruz bırakılan yabancı kurumun çifte vergilenmesinin önü alınmaya çalışılmıştır.

Bu konuyla ilgili olarak henüz Bakanlar Kurulu'nca ülkeleri belirleme konusunda bir karar alınmamıştır. Bu kararın alınmasında OECD'nin vergi cenneti listelerinden yararlanılmasının yanında Maliye Bakanlığı'ndan görüş alınması, olası vergilendirme hatalarının önüne geçilmesini sağlayacaktır.

12. Transfer Fiyatlandırması Tespitinin Sonuçları

5422 sayılı eski K.V.K.'nın K.K.E.G. başlığını taşıyan 15 maddesinde, sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançların kurum kazancının tespitinde K.K.E.G. olarak dikkate alınacağı belirtilmişti. Oysa 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 11. maddesinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların K.K.E.G. olacağı belirtilmiştir(Tekin ve Kartaloğlu, 2007, 93).

5520 sayılı K.V.K., transfer fiyatlandırmasının yapıldığının tespiti halinde 2 düzeltme öngörmektedir. Birincisi peçeleme konusu harcamanın kabul edilmemesi (K.K.E.G., md. 11), ikincisi peçeleme sözleşmesi ile örtülme-ye çalışılan kazanç dağıtımının “ zımni olarak kar payı kabul edilmesi ” yoluyla vergilendirilmesidir. Zımni kar payı, yani menkul sermaye iradı niteliğindeki mülga K.V.K.'da bulunmayan bir gerçeğe uygunluk düzenlemesidir (Soydan, 2007, 12).

Transfer fiyatlandırması bir çeşit vergi güvenlik tedbiridir. Eski K.V.K.'nın örtülü kazanç dağıtımına dayanarak yapılan tarhiyatlarda Danıştay, yasa-ya açık bir hüküm olmamasına rağmen, “hazine zararı”nın olması koşulunu aramış, bu tür tarhiyatları da onaylamamıştı. Bu nedenle yurtiçi uygulamalarda transfer fiyatlandırması uygulamasında “hazine kaybı ” kavramına ilişkin tartışmaları ortadan kaldırmak için karşı kurum düzeltmesine ilişkin hükümler getirilmiştir (Tekin ve Kartaloğlu, 2007, 150)

İşlem düzeltimi, kontrol dışı işlemler ile kontrol altındaki işlemlerin karşılaştırılmasında, söz konusu işlemler arasındaki farklılıklar karşılaştırma konusu unsurlar üzerinde maddi etki-ye bulunuyorsa, karşılaştırmanın güvenilir sonuçlar verebilmesi amacıyla bu farklılıkların giderilmesi için yapı-

lan işlemleri ifade eder (2007/12888 sayılı B.K.K., m.3).

5520 sayılı K.V.K. madde 13/6'da " Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır " denilmektedir.

18.11.2007 tarihinde yayınlanan Transfer Fiyatlandırması GT m. 9'da, örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarının kar payı olarak dikkate alınacağı, şartları varsa iştirak kazançları istisnasından yararlanabileceği, bu düzeltmelerin ilgili dönem beyannameleri üzerinde yapılması gerektiği, örtülü kazanç dağıtılan kişinin dar mükellef kurum, gerçek kişi, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi olması durumunda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarının, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde, 13 üncü maddede belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtıl-

mış kâr payı olarak kabul edileceği, bu şekilde dağıtılmış kâr payının net kâr payı tutarı olarak kabul edileceği ve brüte iblağ edilmesi sonucu bulunan tutar üzerinden vergi kesintisine tabi tutulacağı belirtilmiştir.

Bu şekilde dağıtılmış kar payının net kar payı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucunda elde edilen matraha vergi tahakkuk ettirilmesi G.V.K.'nın 94/ 6 b maddesine göre yapılacaktır. 18.11.2007 tarihinde yayınlanan Transfer Fiyatlandırması GT m. 9'da da bu durum şu şekilde ifade edilmiştir, "... dağıtılmış kâr payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır. Örtülü kazanç dağıtılan kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır."

Transfer Fiyatlandırması GT madde 9/1'de, düzeltme işlemlerinin geçici vergi dönemi içinde, hesap dönemi kapandıktan sonra nasıl yapılacağı konusu detaylı olarak açıklanmıştır, buna göre;

"... örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltme işlemleri yapılabilecektir. Örtülü kazanç dağıtılan tarafından da aynı dö-

nem içinde düzeltme yapılabilmesi mümkündür. Düzeltmenin geçici vergi döneminden sonra yapılması halinde, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından verilen düzeltme beyannamesi ile tahakkuk eden vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, örtülü kazanç dağıtılan tarafından da (bir sonraki geçici vergi döneminde) düzeltme yapılabilecektir. Hesap dönemi kapandıktan sonra transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını yapan kurumun düzeltme talebi, vergi dairesince Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca değerlendirilip sonuçlandırılacaktır. Bu düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, karşı tarafta da gerekli düzeltme işleminin kendiliğinden yapılması mümkün olacaktır. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan kurumun, zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş olması halinde, düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla karşı tarafta da süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır”.

Transfer Fiyatlandırması GT madde 9/1’de belirtilen düzeltmenin süresi V.U.K’da belirtilenden farklı olacaktır. Şöyle ki, V.U.K m. 114’e göre “ Vergi alacağının doğduğu tak-

vim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar” denirken, aynı Kanununun 126. maddesinde ise “ 114’üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Şu kadar ki, düzeltme zamanaşımı süresi: a) Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hattan yapıldığı... tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz. ” denilmiştir.

Transfer Fiyatlandırması GT madde 8’de, transfer fiyatlandırmasının ortaya çıkması yada tespit edilmesi durumunda V.U.K.’un cezalara ilişkin hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç varsayımı altında elde edilen kazanç, kurumlar vergisi kanunu açısından kar payı, gelir vergisi kanunu açısından ise alacak faizi sayılacaktır ².

13. Transfer Fiyatlandırmasında Belgelendirme

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımıyla ilgili en önemli yeniliklerden birisi de emsallerine uygun fiyatın tespiti ile ilgili ıspat mükellefiyetinin tamamen mükellefe bı-

² Biyan: “Türk Vergi Hukukunda Yeni Bir Boyut: Transfer Fiyatlandırması”, Bütçe Dünyası, C. 2, S. 26, Çevrimiçi: <http://www.butce.org/html/dergi/26/obiyan.pdf>, (17.12.2007)

rakılması ve bu nedenle, emsaline uygun fiyat tespiti ile ilgili belge ve hesaplamaların defter kayıtlarına esas belge derecesinde saklanması zorunluluğunun getirilmesidir.³

5520 sayılı K.V.K.'nın 13/3. maddesinde "Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur" denilmiştir. Başka bir deyişle mükellefler hangi yöntemi seçerlerse seçsinler, seçtikleri yöntemi neden seçtiklerini, bu yöntemin kendilerine uygun fiyat veya bedeli yansıttığına dair hertürlü belge, bilgi veya hesaplamaları saklamak zorundadırlar.

2007/12888 sayılı B.K.K. m. 18 ile belgelendirmeden ne anlaşılması gerektiği konusuna açıklık getirilmiş ve "Belgelendirmede amaç, transfer fiyatlandırmasına ilişkin sürecin anlaşılması ve hesaplamaların ayrıntılarının gösterilmesidir. Bu nedenle mükellefler tarafından, emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda işlem yapıldığını gösteren bilgi ve belgelerin hazırlanması ya da temin edilmesi, ayrıca belgelendirmeye ilişkin bu bilgi ve belgelerin istenmesi durumunda İda-

re'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmek üzere hazır tutulması zorunludur." denilmiştir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında temel olarak iki tür belgelendirme yapılacaktır. Bunlar sırasıyla yıllık belgelendirme ve PFA'ya ilişkin belgelendirmedir.

13.1. Yıllık Belgelendirme

13.1.1. Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu: Transfer Fiyatlandırması GT'nin 7.1. maddesinde "... Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ve yurt dışı işlemleri ile diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt dışı işlemlere ilişkin olarak... " YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU " nu kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlamaları ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri zorunludur. Ancak, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükellefler dışındaki diğer kurumlar vergisi mü-

³ Rapor 2006 / 53, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", 15.10.2007, Çevrimiçi: <http://www.istanbulymmo.org.tr/iymmo/DOSYALAR/MaliPlatform/53.%20transfer%20fiyatlamasi%20yoluyla%20ortulu%20kazanc%20dagitimi.pdf>, (22.12.2007).

kellefleri bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi; gelir vergisi mükellefleri de bir takvim yılı içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemlere ilişkin olarak ... bilgi ve belgeleri istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz ederler.” denilmektedir. Bu düzenlemeye paralel bir düzenleme de BKK. 2007/12888, m 19’da yapılmıştır. Ayrıca 1 seri nolu Transfer Fiyatlandırması GT’de md. 7/2’de “...İdare ile peşin fiyatlandırma anlaşması imzalayan mükelleflerin, anlaşma kapsamındaki işlemlerine ilişkin olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu... hazırlamalarına gerek bulunmamaktadır.” denilmektedir.

13.1.2. Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form: Transfer Fiyatlandırması GT’nin 7.1. maddesinde “ Kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak ... “ Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form ” u doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, bağlı bulunulan vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir...” denilmektedir.

13.2. PFA’ya İlişkin Belgelendirme

Mükellef ile mali idarenin arasında çıkabilmesi muhtemel “ Doğru transfer fiyatlandırması yönteminin ne olduğu ” sorununun önlenmesi amacı ile mevzuatımıza giren peşin fiyatlandırma anlaşmalarında, mükellefin idareye sunacağı asgari belge ve bilgiler 2007/12888 sayılı B.K.K. ve Transfer Fiyatlandırması GT (1 seri nolu)’de sıralanmıştır. Mükellefin söz konusu koşullara uyum gösterip göstermediğini ve/veya bu koşulların geçerliliğini sürdürüp sürdürmediği, yapılan transfer fiyatlandırması anlaşmasının geçerliliği boyunca mükellefin sunacağı “ Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Rapor ” üzerinden takip edilecektir. Bu rapor da anlaşma süresi boyunca, her yıl kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde mali idareye sunulacaktır.

SONUÇ VE TARTIŞMA

2007 yılının başında uygulamaya geçen transfer fiyatlandırması kavramı, daha önce kullanılan “ Örtülü kazanç dağıtımı ” kavramından kaynaklanan sorunları bir dereceye kadar çözebilecek durumdadır. Yeni uygulamada, transfer fiyatlandırmasının konusuna giren kişiler genişletilmiş, işlemler tanımlanmış, emsallere uygunluk ilkesi gibi daha somut bir kavram getirilmiş, yöntemler belirlenmiş, kullanım kısıt ve sonuçları da açıklanmıştır.

Ancak, transfer fiyatlandırmasının hesaplanmasında kullanılacak bir veri ambarı alt yapısı halihazırda bulunmamaktadır. İdare tarafından emsal bedel olduğu iddia edilecek olan oran / tutar en azından şu aşamada su götürür bir durumdadır. Yeni uygulamaların yasal düzenlemelerin yanında idari ve hukuki uygulamalar ile şekilleneyeceği de ortadadır.

5520 sayılı yeni K.V.K.'da tanımlanan Transfer fiyatlandırması düzenlemesinde, yurtiçi ve yurtdışı kişi ve kurumlar arasında bir ayırım yapılmadığı için, çok uluslu şirketlerde de mevcut uygulama geçerli olacaktır. Günümüz dünya ticaretinin % 60'ını çok uluslu şirketlerin gerçekleştirdiği ve bu ticaretin de yarısının grupiçi ticaret olarak gerçekleştirildiği halde, çok uluslu şirketlere dair özel düzenlemeler yeni düzenlemelerde de çok sınırlı kalmıştır.

5520 sayılı K.V.K.'nın 13. maddesinin 7 numaralı fıkrasında, transfer fiyatlandırmasına ilişkin usullerin B.K. tarafından belirleneceği vurgulanmıştır. Bu durumda Maliye Bakanlığı'nın transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenleme yapma yetkisi bulunmamaktadır. Sadece konuya ilişkin açıklama yapılabilir. Ancak Maliye Bakanlığı'nın, 18.11.2007 tarih ve 26704 sayılı RG'de yayımlanan 1 nolu Transfer Fiyatlandırması GT ile bu müesseseye ilişkin ayrıntılı açıklama ve düzenlemeler yapmıştır. Yıllık belgelen-

dirme ve PFA'lara ilişkin belgelendirmelerde MB açıklama yapmanın ilerisine giderek düzenleme yapmıştır (Tekin ve Kartaloğlu, 2007, 94). Bu tenkitlerin yapılmasından sonra, 06.12.2007 tarih ve 26722 sayılı RG ile Transfer Fiyatlandırması ile ilgili B.K.K. yayınlanarak bu olumsuzluk kaldırılmaya çalışılmıştır. Ancak idare hukukunda, özel hukuktaki gibi bir icazet söz konusu değildir ve sonradan yapılan idari işlemlerle önceki işlemlerdeki hukuki aykırılık giderilemez (Doğrusöz, 2007).

Yukarıda belirtilenlerin yanında mevcut uygulamanın eksikliklerinin bulunduğu diğer konuları da şu şekilde sıralayabiliriz;

- Bakanlar Kurulu hala vergi cenneti kabul edilecek olan ülke ve bölgelere açıklık getirmemiştir,
- Emsal bedelin ne olduğuna dair bir veri tabanı halihazırda bulunmadığı için, meslek örgütlerinin de içinde bulunduğu bir yapılanma ile veri tabanı oluşturma ve güncelleme sisteminin oluşturulmasının yanında, ayrıca PFA yapan kurumların verilerinin de bu sisteme eklenmesi faydalı olabilecektir,
- Yurtdışı emsal uygulamasının olup olmayacağı konusu hala ortadadır,
- İlişkili kişinin hepsi aynı derecede önemli kabul edilmiş, derecelendirme yapılmamıştır,
- Örtülü olarak dağıtılmış sayılan ka-

zançların KDV karşısındaki durumu belirsizdir,

- Yeni düzenleme ile fiyat veya bedellerini değiştiren mükellefler için geriye dönük inceleme yapıp yapılmayacağı net değildir.

Ortaklara borç para verme yada ortakların finans ihtiyaçlarını karşılama konusunda uygulanabilecek emsal bedelle kaynak teşkil edebilecek bir faiz oranı uygulaması, transfer fiyatlandırması mevzuatında yer almamaktadır. Oysa ki, 5520 sayılı Kanun'un 13. maddesinde belirtilen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına muhatap olunmaması için, adetlandırmanın yapılarak net adet bulunması ve bunun üzerinden hesaplanan faiz tutarının gelir olarak dikkate alınması risksiz ve yerinde bir çözüm olacaktır. Bu olumsuz sonucu ortadan kaldırmak için TCMB'ce vadesine en çok üç ay kalmış olan senetler karşılığında yapılan reeskont işlemlerinde dikkate alınan iskonto oranlarının uygulanması hususu da yargı içtihatlarından destek bulmuştur.

5520 sayılı K.V.K. ile Türk Vergi Sistemine getirilen Transfer Fiyatlandırması kurumunun yeterince anlaşılması, alt hukuki düzenlemelerin tam olarak ve hukuka uygun bir şekilde oluşturularak dönem başı itibariyle yürürlüğe girmesinin sağlanabilmesi için kanun maddesinin ertelenmesinin bir ihtiyaç olduğu, aksi halde maddenin uygulamasından pek çok sorun ve ih-

tilaflar ile karşılaşılacağı bugünden belirgindir. Sektörlerle toplantılar yapılarak ve ekonomik etki analizi gerçekleştirilerek çıkabilecek pek çok soruna en baştan çözümler öngörülerek düzenlemenin başarısı da yükseltilebilir (Doğrusöz, 2007).

KAYNAKÇA

1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (KV GT), RG Sayısı: 26482, RG Tarihi: 03/04/2007.

2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, RG Sayısı: 26722, RG Tarihi: 06/12/2007.

Akbulut, Salime (2007). “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Vergi Cennetlerine İlişkin Düzenlemeler”, http://www.verginet.net/dtt/1/SalimeAkbulutSMMM-YeniKurumlarVergisiKanunu-ve8220VergiCennet_14962.aspx, 04.01.2008 tarihinde erişildi.

Aktaş, Mehmet (2006). “Yeni Kurumlar Vergisi Tasarısı Çerçevesinde Transfer Fiyatlaması Düzenlemesi”, **Vergi Dünyası**. 294 (2006): 28.

Biyay, Özgür (2007). “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı”, **Mali Çözüm**. 82 (2007), <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/82malicozum/04-%20ozgur%20biyay.pdf>, 04.01.2008 tarihinde erişildi.

Biyay, Özgür (2007). “Türk Vergi Hukukunda Yeni Bir Boyut: Transfer Fiyatlandırması”, **Bütçe Dünyası**. 26 (2007), <http://www.butce.org/Html/dergi/26/obiyan.pdf>, 17.12.2007 tarihinde erişildi.

Doğrusöz, Bumin (2007). “**Transfer fiyatlandırması müessesesinde ertelenme zorunluluğu**”, http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=2086#. 04.01.2008 tarihinde erişildi.

Kapusuzoğlu, Tuncay (2003). “Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması”, **Oluş Yayıncılık** (2003): 192.

Koyuncu, Mesut (2005). “Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Dünyası**. 290 (2005): 74

Öğrendik, Güray (2007). “**Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı Taslağı Hakkında Düşüncelerimiz**”, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/guray/002/>. 26.12.2007 tarihinde erişildi.

Rapor 2006 / 53, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, “**Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım**”, 15.10.2007, <http://www.istanbulyimmoo.org.tr/iymmo/DOSYALAR/MaliPlatform/53.%20transfer%20fiyatlamasi%20yoluyla%20ortulu%20kazanc%20dagitimi.pdf>, (22.12.2007).

Saraçoğlu, Fatih ve Kaya, Ercan (2006). “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım”. **Vergi Sorunları**. 216 (2006): 150

Soydan, Billur (2006). “Kurumlar Vergisi Kanunu’nun ‘Yenisi’: Peşin Fiyat Sözleşmeleri”. **Vergi Sorunları**. 219 (2006): 9

Soydan, Billur (2007). “Transfer Fiyatlandırmasında Vergi Anlaşması Uygulanması”. **Vergi Sorunları**. 222 (2007): 12

T.C. Yasalar (1949) **5422 sayılı (Eski Kurumlar Vergisi Kanunu (Eski K.V.K.))**, Ankara : Resmi Gazete 7229

T.C. Yasalar(2006) **5520 sayılı (Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu (Yeni K.V.K.))**, Ankara : Resmi Gazete 26205

T.C. Yasalar (2007). **5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**, Ankara : Resmi Gazete 26483

Tekin, Cem ve Kartaloğlu, Emre (2007). “**Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Dönem Sonu İşlemleri**”. İSMMMO Yayın No: 96 (2007).

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ (TF GT), SN: 1, RG Sayısı: 26704, RG Tarihi: 18/11/2007.

Yardımcıoğlu, Mahmut, Özer, Veli ve Demirel, Nuray. “Emsallere Uygunluk Prensibi Çerçevesinde Uluslararası Transfer Fiyatlandırmasının Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm**. 83 (2007), <http://archive.ism-mmo.org.tr/docs/malicozum/83malicozum/3%20nuraydemirel.pdf>, 04.01.2008 tarihinde erişildi.