

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA PEŞİN
FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI

Özge DUYAR
2501100493

TEZ DANIŞMANI
Doç. Dr. Yasemin TAŞKIN

İstanbul - 2019



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRLÜĞÜ



YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : ÖZGE DUYAR Numarası : 2501100493
Anabilim Dalı / Anasanat Dalı / Programı : MALİ HUKUK (MALİYE) Danışmanı : DOÇ. DR. YASEMİN TAŞKIN
Tez Savunma Tarihi : 24.12.2019 Saati : 12.30
Tez Başlığı : TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARİ

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜNE OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞUyla karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF. DR. SALİM ATEŞ OKTAR		Kabul
2- PROF. DR. HABİB YILDIZ		Kabul
3- DOÇ. DR. YASEMİN TAŞKIN		Kabul
4- DR. ÖĞR. ÜYESİ ALTAN RENÇBER		Kabul
5- DR. ÖĞR. ÜYESİ İREM BERKSOY		Kabul

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- DOÇ. DR. BAŞAK ERGÜDER		
2- DR. ÖĞR. ÜYESİ BAŞAR SOYDAN		

ÖZ

TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA PEŞİN FİYATLANDIRMA

ANLAŞMALARI

ÖZGE DUYAR

Günümüzde küreselleşen dünyada ülkelerin birbirileri ile hem ekonomik, hem de sosyal açıdan ilişkileri süregelmektedir. Uluslararası dış ticaret ve uluslararası mali piyasalar büyük gelişme göstermiştir. Birden fazla ülkede faaliyet gösteren çok uluslu şirketler, bazı vergisel sorunlara maruz kalmaktadır. Ülkelerin vergi kurallarının/düzenlemelerinin diğer ülkelerin düzenlemelerine uymaması durumunda, yeni düzenlemeler getirilmesi kaçınılmaz olacaktır. Bununla birlikte her ülkenin kendi vatandaşını koruma içgüdüğü de vergi sistemlerinde yeni düzenlemeleri ve anlaşmaları gerektirmektedir. Türk vergi sistemine dahil olan peşin fiyatlandırma anlaşmaları da bu düzenlemelerden biridir.

Uluslararası alanda faaliyet gösteren çok uluslu işletmeler, ülkeler arasındaki mal ve hizmet transferleri yoluyla karlarını en üst seviyeye çıkarmayı hedeflemektedir. Anılan hedef doğrultusunda, çok uluslu işletmeler, yatırım yaptıkları ülkelerin yasaları kapsamında kendilerine maksimum fayda sağlayan faaliyetleri yapma eğilimindedir. Transfer fiyatlandırma yöntemlerinden biri olan peşin fiyatlandırma anlaşmaları, işletmelerin çifte vergilendirmeye tabi olmalarını engellemek adına yapılmaktadır. Başka bir ifadeyle, peşin fiyatlandırma anlaşmaları, ülkeler arasında vergi sistemi uyumsuzluğunun yol açtığı çifte vergilendirme sorununu ortadan kaldırmak ve vergi idareleri için yararlı sonuçlara ulaşmak adına, uygulamalar arasında standardizasyon sağlamak gayesiyle yapılmaktadır.

Bu çalışmada, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemeler ve OECD düzenlemeleri çerçevesinde transfer fiyatlandırmaları kapsamında idare ile anlaşma

usulüne dayanan peşin fiyat anlaşmaları, hem idare hem de mükellef açısından ele alınmaktadır. Ulusal vergi mevzuatımız çerçevesinde peşin fiyatlandırma anlaşmalarının uygulanma süreçleri, aşamaları, avantaj ve dezavantajları irdelenmiş, ülkemizde uygulanabilirliği hakkında yorumlamalar yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Transfer Fiyatlandırması, Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları, Türk Vergi Sistemi, Çifte Vergilendirmeyi Önleme, Vergi Anlaşmaları

ABSTRACT

ADVANCE PRICING AGREEMENTS IN TRANSFER PRICING

ÖZGE DUYAR

It is inevitable that new regulations will be introduced in case the tax rules / regulations of the countries do not comply with the regulations of other countries, since countries' economic and social relations with each other continue in a globalizing world. However, the instinct of each country to protect its own citizens requires new arrangements and treaties in tax systems. Advance pricing arrangements included in the Turkish tax system is one of these issues.

Businesses with international position aim to maximize profits through transfers of goods and services between countries. In line with these objectives, international enterprises tend to carry out activities that provide maximum benefit to them within the scope of price laws and laws of the countries where they invest. For this reason, the advance pricing agreements, one of the transfer pricing methods, is made in order to prevent the enterprises from being subject to double taxation. In other words, advance pricing agreements are made with the aim of eliminating the double taxation problem caused by the tax system mismatch between countries and providing standardization between the practices in order to achieve beneficial results for tax administrations.

In this study, advance price agreements based on mutual agreement procedure are examined theoretically for both administration and taxpayer.

Keywords: Transfer Pricing, Advance Pricing Agreements, Turkish Tax System, Double Taxation, Tax Treaty

ÖNSÖZ

Küreselleşen dünyamızda ulusal ve uluslararası alanda vergilendirme ile ilgili gerçekleştirilen değişiklikler büyük önem arz etmektedir. Bir ülkede yapılan düzenleme ulusal sınırların kalkması sebebiyle diğer dünya ülkelerini de etkileyebilmektedir. Bu bakımdan ülkeler, temel gelirleri olan vergi gelirlerinin güvenliğini sağlamak, vatandaşlarının anayasal haklarını korumak ve mali sorumluluklarındaki haksızlıkların önüne geçmek dürtüsüyle hareket etmektedir.

Transfer fiyatlandırması müessesesi ülkelerin vergi gelirleri üzerinde doğrudan etkili olduğu için üzerinde durulması gereken önemli bir konudur. Transfer fiyatlandırmasının kötüye kullanımının önlenmesi amacıyla ülkeler arasında ikili veya çoklu anlaşmalar yapılmaktadır. Bu anlaşmalardan birisi olan peşin fiyatlandırma anlaşmaları, çifte vergilendirmeyi önleme amacını taşımaktadır.

Yerel mevzuatımızda 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesi ile küreselleşen dünya koşullarına ayak uydurma amacıyla bir takım yeni düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan bu düzenlemelerle, uygulanacak vergi sistemimiz dünya ülkelerinin vergi anayasası olarak kabul edilebilecek OECD uygulamalarıyla benzerlik kazanmaktadır.

İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı'nda Yüksek Lisans Tezi olarak hazırladığım bu çalışmada, literatürde çok yeni olan ve sınırlı çalışılan peşin fiyatlandırma anlaşmaları konusu, hem hukuksal açıdan hem de teorik bakımından değerlendirilecektir.

Çalışmalarımın tamamlanması aşamasına kadar olan süreçte anlayışını ve yönlendirmesini esirgemeyen sevgili danışman hocam, Doç. Dr. Yasemin Taşkın'a, varlıkları ile bana güç veren ve çalışmalarım esnasında gösterdikleri anlayış ve hoşgörüden dolayı sevgili babam Hasan Bayram, annem Türkan Bayram ve eşim

Görkem Duyar’a, çalışmalarımı tamamlayabilmem için bana izin veren canım oğlum
Mete Duyar’a teşekkürü bir borç bilirim. Saygı ve sevgilerimle.

ÖZGE DUYAR
İSTANBUL, 2019



İÇİNDEKİLER

ÖZ	iii
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ	vi
TABLolar LİSTESİ	xv
ŞEKİLLER LİSTESİ	xvi
KISALTMALAR LİSTESİ	xvii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN GENEL HUSUSLAR

1.1. TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAVRAMI	5
1.2. TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAVRAMININ ORTAYA ÇIKIŞI VE TARİHÇESİ	8
1.3. TÜRKİYE’DE TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN DÜZENLEMELER	12
1.4. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ İŞLEYİŞİ	15
1.5. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ AMAÇLARI	17
1.5.1. VERGİSEL AMAÇLAR	18
1.5.2. YÖNETİM İLE İLGİLİ AMAÇLAR	24
1.5.3. ULUSLARARASI AMAÇLAR	25

1.6. TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN GENEL KAVRAMLAR.....	26
1.6.1. ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI	26
1.6.2. İLİŞKİLİ KİŞİ KAVRAMI	28
1.6.3. EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİ.....	30
1.6.4. EMSAL FİYAT ARALIĞI.....	33
1.6.5. KARŞILAŞTIRILABİLİRLİK ANALİZİ.....	34
1.6.6. TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA BELGELENDİRME.	35
1.7. TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA UYGULANACAK YÖNTEMLER.....	37
1.7.1. GELENEKSEL İŞLEM YÖNTEMLERİ	39
1.7.1.1. KARŞILAŞTIRILABİLİR FİYAT YÖNTEMİ.....	39
1.7.1.2. MALİYET ARTI YÖNTEMİ.....	40
1.7.1.3. YENİDEN SATIŞ FİYATI YÖNTEMİ.....	42
1.7.2. DİĞER YÖNTEMLER (İŞLEMSEL KAR YÖNTEMLERİ) .	43
1.7.2.1. KAR BÖLÜŞÜM YÖNTEMİ.....	44
1.7.2.2. İŞLEME DAYALI NET KAR MARJİ YÖNTEMİ.....	45

İKİNCİ BÖLÜM

PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARİ

2.1. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARINA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER	46
2.1.1. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMASINA BAŞVURABİLECEK KİŞİLER.....	48
2.1.2. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARINDA HARÇ ÖDEMELERİ	48
2.1.3. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARINDA SÜRE ...	49
2.1.4. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARININ YAPILMA NEDENLERİ.....	51
2.1.5. PEŞİN FİYAT ANLAŞMASI YAPILMIŞ MÜKELLEFİN İNCELENMESİ.....	52
2.1.6. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARINDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR.....	53
2.2. OECD DÜZENLEMELERİ ÇERÇEVESİNDE PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARİ.....	54
2.3. OECD VE TÜRKİYE UYGULAMALARI	57
2.3.1. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMASININ KAPSAMI ..	60
2.3.2. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMASININ AMACI	61
2.3.3. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMASININ TÜRRLERİ....	63
2.3.3.1. TEK TARAFLİ ANLAŞMALAR.....	64

2.3.3.2. İKİ TARAFLI ANLAŞMALAR	65
2.3.3.3. ÇOK TARAFLI ANLAŞMALAR	66
2.3.4. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMASININ AVANTAJLARI.....	67
2.3.4.1. UYGULAMADA KESİNLİK SAĞLAMA VE VERGİ PLANLAMASINA İMKAN TANIMA	68
2.3.4.2. VERGİ İDARESİ VE MÜKELLEFLER ARASINDA İŞBİRLİĞİ SAĞLANMASI.....	69
2.3.4.3. İKİ VEYA ÇOK TARAFLI ANLAŞMALARDA ÇİFTE VERGİLENDİRME OLASILIĞININ AZALMASI.....	70
2.3.4.4. ANLAŞMA SÜRESİNİN UZATILABİLMESİ	71
2.3.4.5. İDARENİN BELİRLİ KONULARDA UZMANLIK KAZANMASI	71
2.3.5. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMASININ DEZAVANTAJLARI.....	72
2.3.5.1. TEK TARAFLI PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARINDA ÇİFTE VERGİLENDİRME SORUNU	73
2.3.5.2. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARININ MALİYETİ	73
2.3.5.3. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARINDA ZAMAN FAKTÖRÜ.....	74
2.3.5.4. İNCELEMeye ALINMA OLASILIĞI	75

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARININ HUKUKİ NİTELİĞİ VE UYGULAMA SÜREÇLERİ

3.1. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARINA İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER	77
3.2. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARININ ANAYASAL DURUMU	79
3.3. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARININ HUKUKİ NİTELİĞİ.....	81
3.3.1. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI İDARİ SÖZLEŞME OLARAK NİTELENDİRİLEBİLİR Mİ?.....	82
3.3.2. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI İDARENİN ÖZEL HUKUK SÖZLEŞMELERİ OLARAK NİTELENDİRİLEBİLİR Mİ?	85
3.3.3. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARININ UZLAŞMA VE MUKTEZA’ DAN FARKLARI	86
3.3.4. VERGİ HUKUKUNDAKİ DİĞER ULUSLARARASI ANLAŞMALAR.....	88
3.4. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARINDA UYGULAMA SÜREÇLERİ.....	91
3.4.1. BAŞVURU SÜRECİ	91
3.4.1.1. ÖN GÖRÜŞME	91

3.4.1.2. YAZILI BAŞVURU	93
3.4.1.3. DEĞERLENDİRME VE ANALİZ	93
3.4.1.4. ANLAŞMANIN KABULÜ VEYA REDDİ	94
3.4.2. ANLAŞMANIN İMZALANMASI VE SONUÇLARI	95
3.5. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMASININ YENİLENMESİ	95
3.6. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMASININ REVİZE EDİLMESİ	96
3.7. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMASININ İPTAL EDİLMESİ	98
3.8. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARINDA BELGELENDİRME VE YILLIK RAPOR	99
3.9. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARINDA KRİTİK VARSAYIMLAR	102
3.10. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARININ GEÇMİŞE YÜRÜMESİ	103
3.11. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARININ ÜLKEMİZDEKİ UYGULANMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ	105
3.11.1. ANLAŞMALARIN MALİYETLİ OLMASI	106
3.11.2. MÜKELLEF BİLGİLERİNİN İDAREYE SUNULMASI	107
3.11.3. MÜKELLEFİN İNCELEMeye ALINMA İHTİMALİ	108
3.11.4. ANLAŞMANIN GEÇMİŞE YÖNELİK OLARAK UYGULANABİLMESİ	110

3.11.5. ANLAŞMA SÜRECİNİN GİZLİLİĞİ	110
3.11.6. ANLAŞMA SÜRECİNİN UZUN ZAMAN ALMASI	111
SONUÇ.....	113
KAYNAKÇA.....	116



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Çok Uluslu İşletmelerde Transfer Fiyatlamasının Temel Amaçları.....	18
---	----



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: 2008-2017 Yılları Arasındaki PFA Başvuruları.....	58
--	----



KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
a.e.	: Aynı eser
a.g.e.	: Adı geçen eser
ÇUŞ	: Çok Uluslu Şirketler
Dr.	: Doktor
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IRS	: ABD Gelir İdaresi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
p.	: Paragraf
PFA	: Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları
s.	: Sayfa
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TL	: Türk Lirası
t.y.	: Tarih yok
US	: Amerikan Doları
Üni	: Üniversite
VUK	: Vergi Usul Kanunu
y.y.	: Yayımcı yok

GİRİŞ

Dünya üzerinde yaşanan küreselleşme süreci hemen hemen her alanda ciddi değişikliklere sebep olmuş ve bundan uluslararası ticaret de etkilenmiştir. Ülke sınırlarının milliyete dayalı olmaktan çıkıp çok uluslu yapıya taşınması ve devletlerin daha fazla vergi almaya dayalı vergi politikaları arasında bir denge ihtiyacı doğmuştur. Çok uluslu şirketler küreselleşmenin sağlayacağı vergisel avantajlardan faydalanmak isterken ülkeler de hem vergi gelirlerini korumanın hem de uluslararası yatırımları kendilerine çekmenin yollarını aramaktadır. Her ülke kendi egemenlik sahasında faaliyette bulunan şirketlerden en çok vergiyi kendisi almak istemektedir.

Devletlerin vergi gelirlerini artırmaya çalışması gibi çok uluslu şirketler de karlarını artırma peşindedir. Çok uluslu bir yapıya sahip şirketler bu yapının pozitif getirilerinden faydalanarak ülkeler arası farklılıkları değerlendirip daha fazla kar elde etmeye çalışmaktadırlar. Transfer fiyatlandırması bu alanda çok uluslu şirketlere planlama imkanı sunan bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu yöntemle çok uluslu şirketler ülkeler arası kar transferi yapabilecek ve ödemeleri gereken vergiden kaçınmış olabileceklerdir.

Transfer fiyatlandırması kavramının önemi gerek ülkemizde gerekse dünya üzerinde giderek artmaktadır. Transfer fiyatlandırması manipülasyona sebep olabileceği için ulusal ve uluslararası vergi otoriteleri vergi gelirlerinde manipülasyon sebebiyle oluşacak azalmayı önlemek adına çeşitli yöntemlere başvurmaktadır. Çok uluslu şirketlerin aralarında gerçekleştireceği işlemler sırasında kullandığı transfer fiyatının nasıl belirlendiği, sorunun çözümüne yönelik kilit noktayı oluşturmaktadır. OECD tarafından hazırlanan Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde transfer fiyattın belirlenmesi aşamasında ortaya çıkabilecek anlaşmazlıkların giderilmesi amacıyla idari çözüm yolları belirtilmiştir. Mükellef ve idarenin transfer fiyatının belirlenmesine ilişkin yöntemi birlikte belirlediği bu idari çözüm yolu Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları'dır. Ülkemizde

de mükellef yöntem seçimi konusunda serbest bırakılmıştır fakat mükellef isterse idare ile iş birliği yaparak yöntem belirleyebilecektir.

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, mükellefler açısından belirsizliği ortadan kaldıran bir yöntemdir. Mükellef, anlaşılan emsal bedel belirleme yöntemi üzerinden eleştirilemeyeceği için ayrıca mükelleflere güvence sağlanmaktadır. Fakat mükellef yararına olan bu anlaşmalar ülkemizde çok fazla tercih edilmemektedir. Tercih edilmeme sebepleri, dezavantajları çalışmada açıklanmaya çalışılacaktır. Bunun için geniş kapsamlı literatür taraması yapıp, ilgili konu yargısal içtihatlar, mevzuat ve doktrin çerçevesinde incelenerek değerlendirilecektir.

Çalışmanın amacı, mükelleflere kolaylık sağlamak amacıyla vergi sistemimizde yer alan peşin fiyatlandırma anlaşmalarının, ülkemizde mükellefler tarafından neden tercih edilmediğinin incelenmesi ve son yıllarda yapılan düzenlemelerin başvuruları olumlu yönde etkileyip etkileyemeyeceğidir. Çalışmanın kapsamı OECD tarafından gerçekleştirilen düzenlemeler ve yerel mevzuatımızda yer alan düzenlemelerdir.

“Transfer Fiyatlandırmasında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları” başlıklı çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, dünya üzerinde önemli bir kavram haline gelen ve muhtemel belirsizlikleri ortadan kaldırmanın bir yolu olarak görülen ve hem devlet hem de mükellef açısından riskleri azaltan peşin fiyatlandırma anlaşmalarının çıkış noktasını oluşturan transfer fiyatlandırması, ortaya çıkışı, tarihsel süreçleri, amaçları, transfer fiyatlandırmasında uygulanabilecek olan yöntemler açıklanacaktır.

İkinci bölümde; peşin fiyatlandırma anlaşmalarına ilişkin genel bilgiler ve özellikli durumlar açıklanacaktır. Ayrıca OECD ve ülkemiz nezdinde peşin

fiyatlandırma anlaşmalarının özellikleri ve türlerine değinilerek, mükellefler açısından taşıdığı avantajlar ve dezavantajları açıklanacaktır.

Üçüncü bölümde, peşin fiyatlandırma anlaşmalarının hukuki açıdan irdelenecek ve idarenin sözleşmesi olup olmadığı sorusuna yanıt aranacaktır. Ayrıca peşin fiyatlandırma anlaşmalarına yönelik yerel mevzuatımızda yer alan hukuksal düzenlemeler ele alınacaktır. Anlaşmaların ülkemizdeki uygulama süreçleri üzerinde durularak, anlaşmanın yenilenmesi, revize edilmesi ve iptal edilmesi ile ilgili hususları açıklanacaktır. Tezin temel sorunsalı olan peşin fiyatlandırma anlaşmalarının ülkemizde neden çok fazla uygulama alanı bulamadığı sorusuna cevap aranacak, bunun için yapılan ve yapılması gereken düzenlemeler açıklanmaya çalışılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN GENEL HUSUSLAR

Vergiler, hukuki cebir altında ve karşılıksız olarak alınması sebebiyle mükellefler tarafından bir yük olarak algılanmaktadır. Bu yük altında faaliyetlerini gerçekleştiren mükellefler, mümkün olduğunca az vergi ödemeye ve vergiden kaçınmaya çalışmaktadır. Günümüzde küreselleşme ile ülkelerarası sınırların kalkması, ticaretin, sermayenin, mal ve hizmetin mobilitesinin artması da bu kaçınmaya yardımcı olmaktadır.¹

2000’li yıllardan sonra teknolojiye ve sosyo-ekonomik yapıda meydana gelen değişiklikler ile çok uluslu şirketler faaliyet gösterdikleri ülkelerdeki vergisel düzenlemeleri kendi lehlerine kullanmakta, iş alanlarını kendi karlarını maksimize edecek şekilde kurgulamaktadırlar.

Farklı ülkelerde yatırım yapan şirketler vergi oranlarının yüksek olduğu ülkedeki karı, vergi oranlarının düşük olduğu ülkeye aktarmak suretiyle ödeyecekleri vergileri, vergi yükü farklılıklarından faydalanarak azaltmaya çalışmaktadır.² Mükelleflerin vergiden kaçınmak adına gerçekleştirdikleri bu işlemler uluslararası literatürde transfer fiyatlandırması olarak adlandırılmaktadır.

¹ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, 3. Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2012, s. 421.

² Öznur Yılmaz, “**Vergi Boyutuyla Transfer Fiyatlandırması**”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2012, s. 1.

1.1. Transfer Fiyatlandırması Kavramı

Transfer fiyatlandırması kavramı OECD (Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü) ülkeleri ve Amerika Birleşik Devleti'nde uzun zamandır kullanıldığı halde ülkemizde 2000'li yıllara kadar bu kavramın yerine örtülü kazanç kavramı kullanılmıştır.³ 5422 sayılı ilk Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde "örtülü kazanç" olarak adlandırılan hükümler, 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunun 13. maddesiyle "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" terimi olarak Kanun metnine girmiştir.

Transfer fiyatlandırması 06.12.2007 tarih ve 26722 sayılı Resmi Gazete'de yer alan Bakanlar Kurulu Kararında, *"ilişkili kişiler arasında yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedeli"* ifade etmektedir.⁴ OECD tarafından yapılan tanımlamaya göre transfer fiyatlandırması, bir işletmenin kar dağıtımı ya da gelir gider paylaşımı açısından bağlantılı olduğu, aynı çıkar birliğine dahil olan ana şirket ve bağlı şirketlerde ya da yönetim ve denetim bakımından egemen olan şirket, iştirak ve şubeleriyle mal veya hizmet alım satımında uygulanan fiyattır.⁵

Ulusal ve uluslararası boyutları olan, işbirliğini ve uyumu gerektiren bir konu olarak, transfer fiyatlandırmasının tanımına ilişkin olarak birbirine benzer unsurları içeren kavramsal çerçeve çizilmiştir. Ulusal boyutta bakılacak olursa, işletmenin kendi içerisinde gerçekleştirdiği bazı işlemler transfer fiyatlandırması olarak adlandırılabilir. Şöyle ki;⁶ *"bir işletmenin bir bölümü tarafından üretimde*

³ Özgür Kaymaz, Önder Kaymaz, Ali Alp, "Vergi Mevzuatımızda Transfer Fiyatlandırması", **Mali Çözüm Dergisi**, Mart-Nisan 2008, Sayı: 86, s. 42.

⁴ Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında 06.12.2007 tarihli 26722 Resmi Gazete sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, md: 3.

⁵ Fatih Saraçoğlu, Ercan Kaya, "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", **Vergi Sorunları**, Eylül 2006, Sayı: 216, s. 150.

⁶ Yenal Öncel, "Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, İstanbul, 2003, s. 4.

kullanılan girdinin, başka bir bölümce üretilmiş olması durumu, bu girdiye uygulanacak fiyatın belirlenmesi” transfer fiyatlandırması olarak tanımlanır. Daha genel bir ifadeyle işletme özelinde transfer fiyatlandırması, bir işletmenin bir bölümünün başka bir başka bir bölümünün kullanımına sunacağı mal veya hizmetler için belirlediği fiyat veya ticari işletmenin kendi bölümleri arasındaki mal veya hizmet satışlarında uygulayacağı fiyat şeklinde tanımlanmaktadır.⁷ Bir başka tanıma göre de işletmelerin coğrafi ve işlevsel olarak bölünmelerinin neticesinde birimler arasında rekabetin olmadığı bir ortamda mal ve hizmet alımında kullanılan fiyattır.⁸ Aynı ülke içerisinde faaliyet gösteren ve hukuken birbirinden bağımsız olduğu düşünülen, ancak aralarında ilişki olduğu tespit edilen işletmelerin kendi aralarında gerçekleştirdikleri ticari faaliyetlerde kullanmış oldukları fiyat⁹ da ulusal boyutta transfer fiyatı olarak adlandırılabilir.

Vergi idareleri ile vergi mükellefleri arasında gerçekleştirilen işlemler, maliye politikası ve ülke siyasetine kadar varan pek çok faktöre etki etmektedir. Her ülkenin kendi vergi gelirlerini arttırmaya çalışması gibi her şirket de kendi karını artırma amacını gütmektedir. Ülkeler vergi oranlarında indirim yoluna giderek kendi ekonomilerini cazip hale getirip alabilecekleri vergi gelirlerini artırmak için planlamalar yaparken, çok uluslu şirketler de sağlanan bu imkanlardan faydalanarak vergi yüklerini azaltmak istemektedir. Bu bağlamda transfer fiyatlandırması, vergi oranlarının düşürülmesi sonucu vergi gelirleri artan ülkeler ile oran düşüren ülkeler ve yatırım planı yapan çok uluslu şirketler döngüsünde başvurulabilecek en önemli yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır.

Grup içi şirketlerin tamamının aynı ülkede olduğu durumlarda transfer fiyatlandırması sadece o ülkenin vergi gelirleri üzerinde etki ederken, grup şirketlerinin

⁷ Saraçoğlu, Kaya, **a.g.e.**, s.150.

⁸ Erdoğan Öcal, “Transfer Fiyatlandırmasında Fiyatlandırma-1”, **Yaklaşım**, Şubat 2010, Sayı: 206, s.35.

⁹ Doğu Sever, “**Transfer Fiyatlandırması ve Türkiye’de Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, Ankara, 2010, s. 6.

birden fazla ülkede faaliyette bulunması halinde işlem yapılan her bir ülkenin vergi gelirleri üzerinde etki edebilecek potansiyeldedir. Uluslararası boyuttaki transfer fiyatlandırması tek bir ülkenin kendi başına çözemeyeceği karmaşıklıkta işlemler içermektedir. Vergi gelirleri ve dolayısıyla milli gelir üzerinde etki eden böylesi kapsamlı ve karmaşık işlemler için uluslararası işbirliği de oldukça gereklidir.¹⁰

Çok uluslu yapıya sahip şirketlerin ayrı hukuki varlığının olması ülkeler arası vergisel farklılıklardan faydalanmak için uygun ortamı sağlamaktadır. Çok uluslu bu şirketler farklı ülkelerdeki vergiye tabi kazançlarını, transfer fiyatlandırması, finansal yollarla mükerrer indirim vb. yollarla vergiden kaçınmaya yönelmelerine sebep olmaktadır. Bu yollarla asıl amaç elbette ki daha az vergi ödemek ve daha fazla sermayeyi transfer edebilmektir¹¹.

Çok uluslu şirketlerin¹² bir şubesinden diğerine yapılan mal ve hizmet transferinin fiyatlandırması olan transfer fiyatı ile transfer fiyatlarının gerçeğe aykırı bir şekilde daha az veya daha fazla belirlenerek fatura düzenlenmesi yoluyla vergiden kaçınma anlamına gelen transfer fiyatlandırmasına yönelik manipülasyon içeren hareketleri ayırt edebilmek gerekir. İlki yasal, normal ve gerekli olan bu işlemlerden ikincisinde piyasa fiyatını yansıtmayan yanıltıcı bir bildirim içeren işlem söz konusudur¹³.

¹⁰ Muhittin Doğruyol, “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Transfer Fiyatlandırması”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008, s.6.

¹¹ Yasemin Taşkın, **Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2012, s.30.

¹² Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) tanımlamasına göre Çok Uluslu Şirketler Grubu “iki ya da daha fazla ülkede ticari kuruluşlara sahip bulunan, ilişkili kuruluşlardan oluşan şirketler grubu”, Çok Uluslu Şirket de “bir Çok Uluslu Şirketler Grubu üyesi olan kuruluş” olarak ifade edilebilir. Küreselleşen dünyanın en önemli ekonomik aktörü konumunda yer alan çok uluslu şirketler “birden fazla ülkede kazanç sağlayıcı iktisadi faaliyetler gerçekleştiren ve uluslararası üretimde bulunan şirketler” diye tanımlanabilir. (Coşkun Can Aktan, İstiklal Y. Vural, **Çokuluslu Şirketler**, Konya, Çizgi Kitabevi, 2006, s. 12.)

¹³ Semih Öz, **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2005, s. 3.

Transfer fiyatı ilişkili kişiler arasındaki ticarete manipülasyona uğrayan bir fiyatlandırmanın küresel şirket karını bir veya birden fazla devlet aleyhine artırarak ticarete de haksız rekabete sebep olabilme potansiyeli olan, özünde legal bir işlemken yapılan manipülasyon sonucu illegal bir yapıya bürünen bir işlemdir. Zira piyasada oluşması beklenmeyen, normalin altında veya üstünde fiyatlandırma grup şirketleri arasında kullanılmış olmaktadır. Transfer fiyatlandırması şirketlere, ödeyecekleri vergilerini düşürebilmeleri için planlama yaparak, strateji geliştirerek daha az vergi ödeme imkânı sağlamıştır. Zaman içinde devletler de vergi kayıplarını engellemek için karşı argümanlar geliştirerek şirketlerin bu manipülasyon içeren işlemlerine engel olmaya çalışmışlardır.¹⁴

Transfer fiyatlandırması özellikle şirketler açısından daha az vergi ödeme, devlet açısından da daha fazla vergi geliri elde edebilmek için bilgi üzerinden yürütülen bir çatışma alanı haline gelmiştir. Sadece şirketler ve devlet değil, devletler arasında da kimilerinin daha az kimilerinin ise daha fazla vergi tahsil etmesine sebep olmaktadır. Bu alanda başarıya götürecek olan ise hiç şüphesiz bilgi ve bu bilgiyle donanmış yetkin bir ekiptir.

1.2. Transfer Fiyatlandırması Kavramının Ortaya Çıkışı ve Tarihçesi

Dünya, küreselleşmenin gelişimi ile egemenlik sahibi devletlerin güçlerini kaybettikleri, onun yerine uluslararası veya çok uluslu şirketlerin yeni güç odağı haline geldikleri bir yer olmuştur. Zira devletlerin menfaatlerinden ziyade bu şirketlerin menfaatlerine göre yönlendirilen bir uluslararası ilişkiler düzeni sisteme yön verir olmuştur. “Devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda

¹⁴ Taşkın, a.g.e., s. 35.

sahip olduğu hukuki ve fiili güç” olarak tanımlanmış olan vergilendirme yetkisinin kullanımında ciddi zorluklarla karşılaşılır olmuştur¹⁵. Başta; “iki ya da daha fazla devletin aynı vergi mükellefini, aynı konuda ve belirli dönemler için benzer vergilerle vergilendirmesi” olarak tanımlanan çifte vergilendirme sorunlarına sebep olan bu tarz problemlerin çözümü zorunluluk haline gelmiştir¹⁶. Ancak bu tarz problemler tek tek ülkelerin çözebilecekleri bir sorun olmaktan çıkmış uluslararası işbirliğini zorunlu hale getirmiştir.

Devletlerin kendi başlarına çok uluslu şirketlerin vergisel aksiyonlarına karşı önlem almalarının oldukça zor olması devletleri vergisel uyumlaştırma çalışmalarını birlikte yürütmeye yöneltmiştir. Vergi mükelleflerinin ve çok uluslu şirketlerin menfaatlerini koruyabilecek, vergi adaletini de sağlayacak önlemleri almak devletlerin işbirliğini zorunlu hale getirmiştir. Vergi adaleti ve güvenliğini önceleyen uyumlaştırma çalışmaları kapsamında uluslararası işbirliğine yönelik girişimlerde bulunulmuştur¹⁷.

Farklı bir çok ülkede faaliyette bulunan şirketler, faaliyet gösterdikleri her bir ülkedeki en optimal kazancı elde etmek istemektedirler. Bu kimi zaman ucuz mal ve hizmet kimi zaman ise düşük oranlı vergilerdir. Bu şirketlerin yönetim merkezlerinin en önemli görevi de zaten bu optimal seviyeyi ayarlamak ve toplam karın en üst düzeyde maksimize edilmesine yardımcı olmaktır. Ölçek ekonomisinin sağladığı durumu avantaja çevirmek yönetim birimlerinin görevi ve ulaşabilirse başarısıdır¹⁸.

Transfer fiyatlandırması konusunda yerel mevzuat düzenlemesi yapan ilk ülke ABD olmuştur. Transfer fiyatlandırmasının vergi gelirleri üzerindeki etkisinin de göz

¹⁵ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s. 3.

¹⁶ Cevdet Okan Bahar, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmaları ve Yabancıların Türkiye’de Vergilendirilmeleri**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2008, s.18.

¹⁷ Esra Ekmekçi, **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 2003, s.7-8.

¹⁸ Öz, **a.g.e.**, s. 214.

önünde bulundurulduğunda ABD'nin diğer ülkeler tarafından daha sonra örnek alınacak pek çok düzenlemeyi ilk gerçekleştiren ülke olmasını açıklar mahiyettedir.¹⁹

Şirketlerin büyümesi ve diğer ülkelerde de kendi bünyelerindeki başka bir firmanın mal veya hizmetini kullanmaları halinde fiyatlandırmanın ne şekilde yapılması gerektiği konusunda ilk tartışmalar 20.yy'ın başlarında çıkmıştır. İngiliz Harry Sid Gwick 1901 yılında 'Siyasal Ekonominin İlkeleri (The Principles of Political Economy)' adlı kitabında şirketlerin kendi ürünlerini üretim esnasında kullanmaları halinde bu ürünler için piyasa fiyatının geçerli olması gerektiğini ileri sürmüştür, 1920'li yıllarda da Du Pont şirketinin üst yöneticilerine sunulan bir raporda, üretimde kendi ürünlerinin kullanılması halinde güncel piyasa fiyatlarının uygulanmasının karar vermiştir²⁰.

Daha sonraları General Motors gibi çok uluslu şirketlerin transfer fiyatı problemiyle karşı karşıya kalması ve piyasa fiyatını transfer fiyatı olarak belirleyerek problemi çözmeye çalışmasıyla konu geri dönülemez olarak gündemimize girmiştir. 1956'da Ulusal Muhasebeciler Derneği, transfer fiyatlandırmasına yönelik yapılan ilk araştırmayı yayımlamıştır.²¹ Amerika ve Avusturalya konuyu yasal mevzuat haline ilk getiren ülkeler olarak transfer fiyatlandırması ile ilgili düzenleme yapmışlardır. 2009 yılında 50'yi bulan düzenleme yapan ülke sayısındaki artış çok uluslu şirket yöneticilerinin de artık kaçınılmaz olarak konuya eğilmelerini zorunlu hale getirmiştir²².

Thomas Horst transfer fiyatlandırması üzerinde ilk çalışmayı yapanlardandır. Yaptığı çalışmada çok uluslu şirketlerin en büyük gider kalemlerinden vergi oranlarına karşı oldukça hassas olduklarını, işlemlerini uluslararası olmanın da avantajını kullanarak vergi oranlarının düşük olduğu ülkelere kaydırmakta tereddüt etmediklerini

¹⁹ Doğruyol, **a.g.e.**, s.6.

²⁰ Tuncay Kapusuzoğlu, **Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması**, Ankara, Oluş Yayıncılık,2003, s.4.

²¹ Öz, **a.g.e.**, s. 4.

²² Taşkın, **a.g.e.**, s.32.

bunun da göreceli olarak yüksek vergi oranı uygulayan ülkelerin zararına olduğunu tespit edip ortaya koymuştur.²³

Transfer fiyatlandırmasının maliye ve vergi boyutu da yine özellikle ABD’de başlamış ve ABD vergi idaresi gerçekleştirdiği denetimlerde transfer fiyatlandırması yoluyla vergiden kaçınmanın ciddi boyutlara ulaştığını ortaya çıkarmıştır. 1954’de ABD yaptığı vergisel düzenleme ile vergideki aşınmanın önüne geçmeye çalışmıştır. ABD’de; transfer fiyatlandırması yoluyla çok uluslu şirketlerin örtülü kazanç dağıtımından ortaya çıkan vergi kaybı 1993-1997 arası 10-12 milyar dolar iken 1996-1998 arası ise 2,8 milyar dolar olduğu tahmin edilmektedir.²⁴

Transfer fiyatlandırması yoluyla vergi kaybının önüne geçmenin yanında firmalar arası haksız rekabetinde önüne geçmek için hepsinin aynı düzeyde vergilendirilmesi gerektiği gerçeği karşısında başta OECD olmak üzere transfer fiyatlandırması rehberleri yayımlanmış ve ortaya çıkan yeni gelişmeler ışığında revize edilen bu rehberlerle vergi adaleti sağlanmaya çalışılmıştır.²⁵ OECD ayrıca hazırlamış olduğu Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı Eylem Planıyla (BEPS-Base Erosion and Profit Shifting) de transfer fiyatlandırması yoluyla bu şirketlerin vergi planlamasındaki kayıpların önüne geçilmeye çalışılmıştır. Bu planın amacı, ekonomik faaliyetin yürütüldüğü ülkenin ve değer elde edildiği ülkenin vergilendirmede hak kaybına uğramasının önüne geçilmesidir.²⁶

²³ Serkan Ağar, “**Transfer Fiyatlandırması**”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku (Vergi Hukuku) Anabilim Dalı Doktora Tezi, Ankara, 2009, s. 23.

²⁴ Adem Anbar, “Çok Uluslu İşletmelerde Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Dünyası**, Ağustos 2008, Sayı: 324, s. 10.

²⁵ Transfer Fiyatlandırması konusunda temel ilkelerin yer aldığı ve OECD tarafından 1995 yılında hazırlanan ve daha sonar gözden geçirilerek her yıl güncellenen bu rehberler “Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration)” olarak yayımlanmıştır (Ağar, **a.g.e.**, s. 31.)

²⁶ Ahmet Kemal Çelebi, Pelin Mastar Özcan, “Transfer Fiyatlandırması Uygulamaları, Seçilmiş Ülkeler Açısından Bir Değerlendirme”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt: XXIV, Sayı: 2, 2017, s. 278.

OECD, ülkelerin tek başlarına birden fazla ülkede faaliyet gösteren grup şirketleri ile mücadele etmede yetersiz kalacağını da görerek 1977 yılında bir rapor hazırlamıştır. Bu raporun en önemli özelliği, grup içi şirketlerin birbirleriyle yaptıkları alış verişlerin “mesafeli duruş” olarak isimlendirilen ilke gereği emsal bedelin belirlenerek buna göre değerlendirilmesi ilkesinin gündeme getirilmiş olmasıdır.²⁷ OECD daha sonra 1979 yılında yayımlanan raporunda ise emsal bedelin tespitine yönelik “karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemi”, “yeniden satış fiyatı yöntemi” ve “maliyet artı yöntemi” olmak üzere üç yöntem önerisinde bulunmuştur.²⁸

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin ülkemizdeki düzenlemelerden çok önceleri Japonya (1984), Hindistan (1961), Çin (1980), Kanada (1979) dahil 2013 yılı itibariyle 77 ülkenin mevzuatında transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenlemelere yer verilmiş olup bu da konunun ne kadar önemli olduğunu göstermektedir.²⁹

1.3. Türkiye’de Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Düzenlemeler

Transfer fiyatlandırması, ana felsefesi örtülü kazanç müessesesi, kurum varlıklarıyla kurumun ilişkili olduğu kişilerin varlıklarının ayrı olduğu kabulünden yola çıkarak, kurum kazancının kurumlar vergisine tabi tutulmadan kurum dışına aktarılmasına engel olabilmek amacıyla gündeme taşınmış bir vergi güvenlik müessesesidir.³⁰ Bu gibi vergi güvenlik ve otokontrol müesseselerinin amacı devlet

²⁷ Serkan Ağar, **Transfer Fiyatlandırması Örtülü Kazanç Dağıtımı**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2011, s. 35.

²⁸ Ağar, **a.e.**, s. 36.

²⁹ Çelebi, Özcan, **a.g.e.**, s. 291.

³⁰ Beytullah Sarıcan, Yakup Türk, “Henüz Gider Olarak İndirilmeyen Örtülü Kazanç Tutarı Matraha İlave Edilebilir mi?”, **Vergi Dünyası**, Ekim 2009, Sayı:338, s.85.

giderlerini karşılayabilmek için gerekli olan en büyük gelir kalemi verginin toplam hasılatının garanti edilmeye çalışılmasıdır.³¹

İlişkili kişilerden piyasadaki emsallerine oranla daha yüksek bedelle mal ve hizmet ticaretinde bulunulması veya yine aynı ilişkili kişilere emsallerine göre daha düşük bedelle mal ve hizmet ticaretinde bulunulması ve bu surette oluşan karın elde edildiği kurum kazancı dışına aktarılması olan işlemlere engel olmayı amaçlayan vergi idaresi, bu esasa aykırı işlemlere engel olmayı da amaçlamaktadır.

Transfer fiyatlandırması ile ilgili düzenlemeler, 1949 yılından bu yana yürürlükte olan 5422 sayılı eski KVK'yı yürürlükten kaldıran 5520 sayılı yeni KVK'nın³² 13. maddesi ile mevzuatımıza girmiştir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı başlıklı bu madde ile “İndirilemeyecek Giderler Başlıklı” 193 sayılı GVK'nın 41. Maddesinde transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

5520 sayılı KVK'nın “Kabul Edilmeyen İndirimler” başlıklı 11. maddesinde kurumların kazançlarından indiremeyecekleri giderler içinde örtülü kazançlara da yer verilmiştir. Dağıtılan kazançlar kanunen kabul edilmeyen gider sayıldığı için bunun kurum kazancına tekrar eklenmesi gerekmektedir.

Transfer Fiyatlandırmasına ilişkin usul ve esasları belirlemek için 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği çıkarılmış ve bu tebliğ ile “ilişkili kişi kavramı ve emsallere uygunluk ilkesi, emsaline uygun fiyat veya bedelin tespitinde uygulanacak

³¹ Erkal Esen, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı”, **Vergi Raporu**, Ekim 2010, Sayı: 133, s.93.

³² 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

yöntemler, transfer fiyatlandırması yoluyla dağıtılan örtülü kazanç tutarlarının kâr payı sayılması ve yapılacak düzeltme işlemleri” hakkında detaylı açıklamalara yer verilmiştir.

Konunun mükellefler ve vergi idaresi açısından taşıdığı önem gözetilerek 1 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ³³ ve 2 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ³⁴ çıkarılmıştır. Ayrıca Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde³⁵ 5766 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. maddesine ilave edilen “hazine zararı” konusuna ilişkin açıklama yapılmıştır. Öte yandan KVK’nın 13. maddesinin son fıkrası gereği Bakanlar Kuruluna tanınmış olan yetkilerin kullanılması ile ilgili olarak “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar”³⁶ yayımlanarak uygulayıcılara yol gösterilmeye çalışılmıştır. Bunun dışında Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından, 24 Nisan 2008 tarihinde 1 No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Sirküler yayımlanmıştır. Transfer fiyatlandırmasında peşin fiyatlandırma anlaşmalarına yönelik düzenlemeleri içeren 3 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ³⁷ 2017 yılında Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Ülkemizde ilk peşin fiyatlandırma anlaşması mükellef ile vergi idaresi arasında 15.07.2011 tarihinde tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması olarak imzalanmış ve mükellef bu anlaşma ile ilişkili kişilerle yapacağı ticari mal ve hizmet satımında fiyatın hangi yönteme göre belirleneceği konusunda anlaşmaya varmıştır. Bu anlaşma mükellef

³³ 18.11.2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³⁴ 22.04.2008 tarih ve 26855 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³⁵ 20.11.2008 tarih ve 27060 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³⁶ 06.12.2007 tarih ve 26722 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³⁷ 07.12.2017 tarih ve 30263 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

ileri de muhtemel vergi incelemeleri sonucunda yöntemin emsale aykırı olduğu iddiası ile kendisinin muhatap olacağı cezalı vergi tarhiyatından kurutulmuş olmaktadır.³⁸

1.4. Transfer Fiyatlandırmasının İşleyişi

Transfer fiyatlandırmasının, özellikle, birden fazla ülkede faaliyette bulunan grup şirketlerinin, kendi aralarındaki ticarete yapacakları fiyatlandırmada, küresel karlarını vergi öncesi artırabilmek amacıyla kullanımı söz konusudur. Bu arada çok uluslu şirketleri bu yola yönlendiren en önemli etken, faaliyette bulunan ülkelerdeki vergi oranları dâhil vergi sistemleridir. Vergi yükünü azaltmak isteyen grup şirketleri gerekirse bazı ülkelere daha fazla oranda vergi vererek küresel karlarını artırmanın peşinde olarak alış-satış fiyatlarını değiştirebilmektedirler.

Grup şirketleri faaliyette bulunan ülkenin vergi oranlarını dikkate alarak toplam vergi yüklerini azaltacak şekilde fiyatlama yapma eğilimindedirler. Bu şirketler vergi oranı düşük seviyede olan ülkelere yapılan mal ve hizmet satışlarında düşük fiyattan satış yaparken, vergi oranı yüksek ülkelere olan mal ve hizmet satışlarında ise yüksek fiyatlandırma yapmaktadırlar. Buradaki amaç, vergi oranları düşük ülkelere düşük fiyatlandırma yapılarak buradaki girdilerin düşük, karın yüksek olmasının sağlanması ve oluşan karın düşük vergi oranından dolayı şirkete kalan kısmında ciddi artış olmasıdır. Böylece karın büyük bir bölümü firmada kalmaktadır. Bununla birlikte yüksek vergi oran uygulanan ülkede de yüksek bedelli mal ve hizmet satışı ile grup şirketinin girdileri daha yüksek olacağından daha az kar elde etmiş olacak ve daha az vergi oranından vergi ödeyerek beklenenin üzerinde kar şirkete kalmış olacaktır.³⁹

³⁸ Zeki Gündüz, “G.İ.B. tarafından ilk ”Tek Taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşması” imzalandı” **Dünya Gazetesi**, 5 Ağustos 2011,(Çevrimiçi) <https://www.dunya.com/kose-yazisi/gib-tarafindan-ilk-tek-taraflı-peşin-fiyatlandırma-anlaşması-imzala/10641>, 03.12.2018.

³⁹ Mehmet Saraç, “Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlandırması ve Amerikan Vergi Sisteminde Bu Konudaki Yasal Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası**, Şubat 2005, Sayı: 282, s.89.

Çok uluslu şirketler faaliyet gösterdikleri ülkelerde bazen ilişkili kişi niteliğindeki grup firmalarını sadece küresel vergi avantajından faydalanmak için kuruyor olabileceklerdir. İlişkili şirketlerin kilit rol oynadığı transfer fiyatlandırmasında düşük vergi oranı uygulayan ülkelerde, grup şirketlerinin ilişkili bir şirketinin bulunmasının temelde iki sebebi olmaktadır. Bunlardan ilki, ilişkili şirketler düşük vergi oranı uygulayan ülkedeki faaliyetleri sonucu elde ettiği karının çok küçük bir bölümünü vergi olarak ödeyerek büyük bir bölümünü vergi ödemeden kazanç olarak elde tutma imkânına sahip olabilmektedir. Bir diğeri ise, grup şirketlerinin hali hazırda var oldukları ülkedeki vergi oranlarının yüksek olması karşısında, yurt dışında vergi oranlarının düşük olduğu ülkeden bir şirket satın alarak kazancını yüksek vergiden koruyabilecek olmalarıdır.

Transfer fiyatlandırmasında grup şirketlerinin davranış şekillerine ilişkin bir örnek vermek konunun daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır.⁴⁰

Örnek: “X ülkesinde mukim ABC şirketi yılda 1.000 tane televizyon üretimi gerçekleştirmektedir. Şirketin üretilen televizyonları Y ülkesinde yer alan iştiraki DEF şirketi yoluyla piyasaya sürmektedir. ABC şirketi bu televizyonların bir tanesini 1.000 dolardan DEF şirketine satmaktadır. DEF şirketiye maliyetine %25 oranında kar ilave ederek satış yapmaktadır. X ülkesinde kurumlar vergisi oranı %50 iken Y ülkesinde ise %20 oranındadır. Bu koşullar altında, çok uluslu şirketler grubu piyasada gerçekleştirilen 1.250.000 dolarlık konsolide satışın arkasında toplam 180.000 dolar konsolide vergi ve 270.000 dolar net kara ulaşacaktır. Fakat çok uluslu şirketlerin asıl hedeflerinden bir tanesi de, yukarıda bahsedildiği üzere, transfer fiyatını kurumlar vergisi matrahını düşürecek biçimde kullanmaktır. Böyle bir durumun varlığında grup içi transfer fiyatı 1.000 dolarda 800 dolara düşürülürse çok uluslu şirketlerin konsolide vergi sonrasında oluşan karında artış meydana gelecektir.

⁴⁰ Mehmet Aktaş, “Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemindeki Konumu-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Ekim 2003, Sayı:130, s.86.

1.5. Transfer Fiyatlandırmasının Amaçları

Transfer fiyatlandırması 1990'lardan itibaren çok uluslu şirketlerin en önemli sorunu haline gelmiş ve bu konuda özel gruplar kurarak sürecin lehlerine çevirmeye çalışmışlardır. Vergi alanı zaten şirketler için özellikli bir alanken transfer fiyatlandırması bu alan için daha da özel bir alan olarak şirketlerin hemen hemen 4'te 3'ünün gündemini meşgul etmeye başlamıştır. Şirketlerde meydana gelen yoğunlaşma vergi idarelerinde de oluşmaya başlamış vergi denetimlerinde de transfer fiyatlandırması ağırlık noktası haline gelmeye ve giderek daha da önem kazanmaya başlamıştır. Ancak ülkelerin yasal mevzuatları arasındaki farklılıklar ve bazı ülkelerdeki aşırı mevzuat yoğunlaşmaları şirketleri ciddi anlamda yormaya başlamış, takip edilmesi zor hale gelen vergi düzenlemeleri için de özel birimler oluşturulmaya başlanmıştır.⁴¹

Çok uluslu şirketler, gelirlerini artırmak ve giderlerini azaltarak kârlarını maksimum seviyeye erdirmek isteyen her ekonomik birim gibi organizasyon yapısının sağladığı avantajı da lehlerine kullanmak istemektedirler. Dağınık yapının avantajlarından olan transfer fiyatlandırmasında fiyatlama yaparken çok çeşitli alternatifler arasında stratejik kararlar alırlar. Karşılaşılabilecek vergi, döviz ve kota risklerini azaltarak kâr oranını artırmak için gerekirse gerçek olmayan fon transferleri yaparak rekabete dayalı piyasada üstünlük sağlamaya çalışma amacındadırlar.⁴²

Transfer fiyatlandırmasının amaçlarına ilişkin Amerika'da çeşitli şirketlerin yöneticileri ile bir çalışma yapılmış ve aşağıdaki tabloda yer alan sonuçlara ulaşılmıştır.⁴³

⁴¹ Taşkın, **a.g.e.**, s. 35-36.

⁴² Ersin Kaplan, "Çok Uluslu Şirketler Çerçevesinde Transfer Fiyatlaması", **Vergi Dünyası**, Ekim 2013, Sayı: 386, s.64.

⁴³ Mehmet Fatih Karabulut, "Transfer Fiyatlandırmasının Anlamını Biliyor Muyuz?", **Vergi Dünyası**, Nisan 2014, Sayı: 392, s.103.

Tablo 1: Çok Uluslu İşletmelerde Transfer Fiyatlamının Temel Amaçları

Amaçlar	%
Vergilendirme İle İlgili	51
Gümrük Tarifeleri Yönetimi	4
Vergi Düzenlemelerine Uyum	7
Vergi Yükü Yönetimi	40
İşsel Yönetime Yönelik	21
Adil Performans Değerlemesi	7
Motivasyon	9
Hedefe Yönelik Uyum	5
Uluslararası ya da İşlevsel	28
Nakit Transfer Kısıtlamaları	2
Rekabet Durum	21
Gerçek Maliyet ve Gelirleri Yansıtmak	5
Toplam	100

Kaynak: Karen S. Cravens, 1997: 136⁴⁴

Yukarıdaki tabloda yer alan sonuçlardan da anlaşılacağı üzere şirketlerin transfer fiyatlandırmasına başvurma amacı büyük oranda vergilendirme ile ilgili amaçlardır. Rekabet bir diğer önemli amaç olarak tabloda yer almaktadır.

1.5.1. Vergisel Amaçlar

Küreselleşen dünyanın en önemli ekonomik aktörleri konumunda olan ve bu konumlarını her geçen gün gelişen teknoloji sayesinde pekiştiren çok uluslu şirketlerin, yatırım tercihlerinin en önemli etkileyicilerinden bir tanesi ülkelerin vergi oranlarıdır.

⁴⁴ Selami Güney, “Türkiye’deki Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarının Vergisel ve Diğer Faktörler Dikkate Alınarak İncelenmesi”, **Muhasebe Ve Finansman Dergisi**, Nisan 2011, Sayı: 50, s. 153.

Yatırım sonrası oluşacak vergi yükü ve maliyetlerinin bu şirketler açısından karşılaştırmalı yapılan analizleri sonucu yatırım yapılacak ülke veya ülkeler belirlenirken, devlet yöneticileri de bu eğilimin farkında olarak kendi ülkelerine yapılacak yatırım sonrası oluşacak istihdam ve ekonomik döngü sebebiyle ülkelerini vergisel olarak daha cazip hale getirmenin yollarını aramaktadır. Örneğin İngiltere, kurumlar vergisi oranını indireceğini açıklayarak bir taraftan şirketlerin net kârını ve istihdamı artırmayı hedeflerken diğer taraftan ise vergi tahsilatını artırmayı hedeflemekte ve rekabetçi küresel ekonomiye ayak uydurmak için bu uygulamayı bir çözüm yolu olarak öngörmektedir.⁴⁵

Ticaretin uluslararası boyuta taşınması ve artan küreselleşme, vergi gelirlerinde artış beklentisi oluşturmuş ancak buna engel olabilecek bazı uygulamalar bu beklentilerin gerçekleşmesini engellemiştir. Başta düşük vergi oranları uygulayan vergi cennetlerinde açılan şubeler üzerinden ödenmeyen vergiler ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, devletlerin vergi gelirlerinde beklenen artışa engel olmuştur. Özellikle çok uluslu şirketlerin kendi alanlarında sahip oldukları pazar gücü monopol ve benzeri yapıları sebebiyle rekabetten uzak fiyat belirleme imkanını bu firmalara sağlamış görünmektedir.⁴⁶ Bu güçlerini çok iyi kullanan çok uluslu şirketler vergi oranlarının şubesinin bulunduğu ülkedeki oranına bağlı olarak fiyatlandırma yaparak mal ve hizmet alım-satımını gerçekleştirmekte ve küresel karını maksimize etme yoluna gitmektedir.

Vergi gelirleri kamu harcamalarının finansmanında kullanılan tüm gelir kalemleri içerisinde en önemli kalemdir. Küreselleşme pek çok şeyi etkilese de vergiye ihtiyacı olan devlet anlayışı halen etmektedir. Devletler mükellefleri olan kişiler ve kurumlardan vergiyi en doğru şekilde alarak kamu harcamalarını finanse etmek

⁴⁵ Ufuk Olcay Tokay, “Çok Uluslu Şirketler Nezdinde Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemindeki Uygulaması”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2010, s.12.

⁴⁶ Taşkın, a.g.e., s.38.

istemektedirler. Fakat vergi oranlarının göreceli olarak bazı ülkelerde yüksek olmasının da bir sonucu olarak ortaya çıkan vergi cenneti ülkeler daha az vergi ödeyebilmenin yolunu açmıştır. Vergiden kaçınmanın yolunu da gösteren bu uygulamalar ülkeler arası vergi adaletsizliğine de sebep olmaktadır.⁴⁷

Çok uluslu şirketlerin her bir şubesinin ayrı bir hukuki ve tabi ki vergisel varlığı vardır. Ülkeler arasındaki vergi uygulamalarındaki farklılıklar dolayısıyla ödenecek olan vergi, bu şirketlerce ciddi bir risk unsuru olarak algılanmakta ve bunu aşmanın yolları aranmaktadır. Bu kapsamda vergi ödemelerini geç yapma veya hiç yapmama, vergiden kaçınmanın her türlü yolunu deneme ve elbette ki transfer fiyatlaması yoluyla daha avantajlı ülkenin vergi mevzuatına tabi olmak suretiyle küresel vergi ödemelerinde ciddi tasarruflar sağlayabilmektedir. Teknolojinin sunduğu imkânların da yardımıyla vergi planlaması yoluyla daha az vergi ödeyen çok uluslu şirketlerin, vergi cennetleri transfer fiyatlandırması ve tercihli vergi rejimleri gibi argümanları kullanarak vergi harcamalarını azaltırken, azalan bu vergi ödemeleri ülkelerin vergi gelirlerinin de azalmasına ve daha önemlisi vergi adaletsizliğine ve genel olarak ticari rekabette adaletsizliğe sebep olabilmektedir.⁴⁸

Ülkelerin vergi gelirleri içindeki dağılımda da küreselleşmeyle birlikte belirgin bir değişme olmuş ve ortaya çıkan tablo çok uluslu şirketlerin vergiye oldukça duyarlı bir strateji izlediklerini ortaya koymuştur. ABD ve AB içinde kurumlar vergisi gelirlerinin vergi gelirleri içindeki payının giderek düşmesi çok uluslu şirketlerin vergi duyarlılığı ve daha düşük vergi oranı uygulanan ülkelere gelişen teknolojinin de yardımıyla oldukça rahat sermaye transferi yapabiliyor olmasından kaynaklanmaktadır. Örneğin ABD için 1950 öncesi vergi gelirlerinin yüzde 30'unu oluşturan kurumlar

⁴⁷ Şükrü Kızılot, **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2002, s. 43.

⁴⁸ Taşkın, **a.g.e.**, s.29.

vergesi 2000’li yıllarda yüzde 12,5’lü oranlara düşmüştür.⁴⁹ Benzer durum AB içinde de geçerlidir. AB sermaye üzerinden alınan vergi hasılatının toplam vergi gelirleri içindeki payı olarak 1980’li yıllarda %50’li oranlara sahipken bu oran 1990’lara gelindiğinde yüzde 35’lere düşmüştür. ABD ve AB düşen bu vergi gelirlerini telafi edebilmek için taşınmaz ve ücret üzerinden alınan vergilere ağırlık verirken kendi halkları üzerindeki vergi yükünü de artırmış olmaktadır. Değişen şartlara uyum sağlayabilmek için kendi ülkelerinden giden sermayenin başka ülkelerde vergilendirilmesi sonucu kaybı olan verginin telafisi olabilecek uluslararası işbirliği teklifleri genellikle OECD çatısı altında bu ülkelerden gelmektedir.⁵⁰

Mükellefler özellikle özel hukukun kendilerine sağladığı irade serbestiyeti imkânından faydalananarak vergisel yükümlülüklerinden kurtularak daha az vergi ödemenin çabası içinde olmaktadır. Sözleşmelerin imkân tanıdığı irade serbestiyeti ilkesi vergi mükelleflerinin bu amaçlarına ulaşmasına geniş yol açarken kanunun amacı dışında sonuçlara ulaşılmasına da sebebiyet verilmektedir.⁵¹ Piyasa fiyatından fiyatlandırma yaparak mal ve hizmet alan ve almaları beklenen firmaların çok uluslu yapılarını kullanarak grup içi fiyatlandırmalarda daha az vergi ödemek için bulundukları ülkelerdeki vergi işleyişini ve oranlarını kendi lehlerine kullanmaları sonucu ortaya çıkan örtülü kazancı elde etmeye çalışmaktadırlar⁵². Vergilendirmenin maliyetler üzerinde ciddi baskı yaptığı ülkelerde vergiden kaçınmanın yollarının aranması ciddi rağbet görmektedir.

Vergi kanunlarının sunduğu imkânlardan faydalananarak vergi tasarrufu yapmak veya vergi konusuyla ilişkiye girmeyerek iktisadi sonuçlarından vazgeçmek olarak tanımlanan vergiden kaçınma legal davranış şekilleri iken vergi kanunlarının belli

⁴⁹ Tokay **a.g.e.**,s. 14.

⁵⁰ Tokay, **a.e.**

⁵¹ Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2002, s.95.

⁵² Taşkın, **a.g.e.**, s. 30.

düzenlemelerinin amacına aykırı olacak şekilde avantaj sağlamak, vergi kaçırma amacıyla suiistimal edilmesini⁵³ amaçlayan vergiyi dolanma anlamına gelen peçeleme kabul edilemez. Transfer fiyatlandırması aracılığıyla örtülü kazanç dağıtımında ilişkili kişiler gerçek iradelerine uygun, ancak emsal bedel veya fiyattan daha düşük değerlerle, işlem yaptıklarında bu durum peçeleme olarak nitelendirilmektedir. Peçeleme durumunda işletmeyle ilişkili kişileri arasında yapılan sözleşmelerin özel hukuka göre gerçeği yansıttığı varsayıldığı için geçerli, vergi hukukuna göre ise peçeleme olduğundan emsal fiyat ile oluşan fiyat arasındaki farka isabet eden kadar kısmı geçersizdir.⁵⁴

Çok uluslu şirketlerin pek çoğunun sektöründe monopol olarak hakimiyet sağlamış olması şubeleri arasındaki fiyatlandırmada da onları rakipsiz hale getirmektedir. Hem alıcı hem de satıcı olan şirketlerin bu özellikleri, onlara küresel firma kârının en yüksek düzeye çekilebilmesi için ciddi bir operasyon alanı kazandırmaktadır. Bu şirketler yüksek vergilerin olduğu ülkede faaliyette bulunan bağlı şirketlerine piyasa fiyatının emsallerine göre oldukça üzerinde bir fiyatla mal ve hizmet satışı yaparak veya oradan düşük fiyattan mal ve hizmet alarak bağlı şirketin ödeyeceği vergiyi düşürmek imkânını elde ederler.⁵⁵

Vergi oranlarına göre piyasa fiyatı dışında alım satım yapabilme imkânı bulan ilişkili kişi konumundaki firmaların bu hareketlerinin önüne geçmek için OECD başta olmak üzere, pek çok ülke ve kurum rehberler hazırlayarak ve kanuni düzenlemeler yaparak bu firmaların uluslararası alanda gerçekleştirdikleri alışverişlerini emsallere uygun yapmak için zorlamaya çalışmaktadırlar. Bu konudaki en önemli husus bilgi paylaşımı olarak ortaya çıkmakta olup ülkelerin vergiden kaçınmayı önlemede en

⁵³ Taşkın, **a.e.**, s.232.

⁵⁴ Savaş Çevik, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Konya, Palet Yayınları, Ekim 2014, s. 31.

⁵⁵ Deborah J. Swenson; "Tax Reforms and Evidence of Transfer Pricing", **National Tax Journal**, March 2001, s. 7-25.

önemli yöntem etkili işbirliği olarak ortaya çıkmaktadır. Aksi durumda daha az vergiyi ödemek amacını güden şirketlerle mücadele oldukça zor olacaktır.

Çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırmasının vergisel amaçlarını şu şekilde özetlemek mümkündür.⁵⁶

- Grup şirketlerinin bir kısmını vergi oranları göreceli olarak yüksek seviyede olan ülkelerde faaliyete geçirerek aralarındaki ticaretlerinde düşük fiyat satış veya yüksek fiyattan alış yapılarak vergi oranı daha düşük olan ülkede daha az vergi yüküne maruz kalıp karını artırma,

- Gayri maddi haklar kapsamında üçüncü firmalara ödenen know-how, patent ve marka hakkı gibi bedellerin ödenmesi gereken stopaj vergisini kesilmesi halinde bunlar adına yapılacak ödemelerin yurtdışından satın alınan malların fiyatı dahilinde yurtdışına aktarılması ile çok daha düşük stopaj vergisi ödenmesi,

- Yurtdışından ithal edilen malların alış bedeli olarak transfer fiyatının olması gerekenden düşük seviyede gösterilmek suretiyle katma değer vergisi ile gümrük vergilerinin daha düşük olarak ödenmesi,

- Kar transferlerine, döviz ve kurlara karşı konulmuş olan kısıtlamalardan etkilenmemek adına transfer fiyatları ile oynayarak daha düşük oranda vergi ödenmesi,

- Çok uluslu şirketlerin grup merkezlerinde üretilip tüm grup üyesi diğer ilişkili şirketlerin faydalanabileceği hizmetlerin bedellerinin bu hizmetlerin onlara dağıtılmasında, vergi oranının yüksek seviyede olduğu ülkelerdeki ilişkili şirketlerin payı arttırılırken vergi oranının düşük seviyede olduğu ülkelerde yer alan ilişkili

⁵⁶ Doğruyol, a.g.e., s.12.

şirketlerin payı azaltılarak vergi oranı yüksek seviyede bulunan ülke içindeki şirketin maliyetlerinin yükseltilmesi şartıyla az kar elde edilmesi ve dolayısıyla daha düşük seviyede vergi ödenmesi.

1.5.2. Yönetim ile İlgili Amaçlar

Transfer fiyatlamasında elbette ki öncelikli hedef vergisel olmakla birlikte işletme içinde kaynak dağılımının dengesini optimuma getirerek, işletmenin öngörülen amacının optimizasyonu ve yine işletme içi amaç sistemine uyum sağlanması gibi yönetsel amaçlarda bulunmaktadır.⁵⁷

Çok uluslu şirketlerin, yerelde sahip olduğu önceliklerle, toplamda sahip olunan öncelikleri farklılık arz edebilmektedir. Yerel şirketler daha çok üretimin veya sunumun beklentileri karşılaması, performansın geliştirilmesi, motive bir ekip oluşturulması ve sürdürülebilir bir gelişme ivmesi yakalanması gibi amaçlara odaklanmışken, çok uluslu yapıyı kontrol eden genel merkez, vergilerin olabildiğince düşük ödenmesi, rekabette öne çıkma ve faaliyette bulunulan ülkelerle ilişkilerin geliştirilmesi gibi konulara yoğunlaşmışlardır. Bu konular arasında hangisinin öncelikle olduğuna karar verme süreci de elbette ki yönetsel bir amaç etrafından gelişecek süreci gerektirmektedir.⁵⁸

Ülkelerarasında var olan ücret ve vergi gibi maliyet kalemlerindeki farklılıklar çok uluslu şirketlerin bu kalemlerde en avantajlı ülkelere akımını hızlandırmıştır. Bu şekilde ülkelerin sınırlarının anlamını yitirmesinin ardından şirket merkezlerinin bu dağılık yapıyı organize etmesi bir yönetsel problem olarak ortaya çıkmıştır.⁵⁹

⁵⁷ Özlem Özkanlı, “Sorumluluk Merkezleri ve Transfer Fiyatlaması; Çokuluslu İşletmelerde Uygulama”, **Gazi Üni. İİBF Dergisi**, 2003, Sayı: 3, s. 111.

⁵⁸ Taşkın, **a.g.e.**, s.46.

⁵⁹ Hüseyin Işık, **Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, T.C. Maliye Bakanlığı, Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 2005/370, Ankara, 2005, s. 35.

1.5.3. Uluslararası Amaçlar

Mal ve hizmet ticaretinin uluslararası boyuta taşınması, elde edilen gelirin vergilendirilmesini de uluslararası bir sorun haline getirmiştir. Çok uluslu şirketlerin değişik ülkelerdeki bağlantıları vasıtasıyla elde etmiş olduğu beraber hareket edebilme gücü ilgili her bir ülkenin milli geliri üzerinde ciddi etkilere sebebiyet verebilecek boyutlardadır.

Vergiye daha az ödemek isteyen çok uluslu şirketlerin bu amacı sadece onlar tarafından bilinmemektedir. Ülke yönetimleri de bu çok uluslu şirketlerin kendi ülkelerinde faaliyette bulunarak onlara vergisel avantajlar sağlayabilmektedirler. Çok uluslu şirketler faaliyet ve stratejilerini avantajlı olanını tercih edebilecekleri ülke üzerinde yoğunlaştırma imkânını transfer fiyatlandırması ve diğer vergi avantajlarıyla değerlendirmek istemektedirler⁶⁰.

Çok uluslu şirketler transfer fiyatlandırmasını, kur değişimlerinin getirdiği zararlardan korunmak, bu değişimin yarattığı dalgalanmalardan faydalanmak için bir araç olarak kullanabilmektedirler. Çok uluslu şirketler transfer fiyatlandırması yoluyla fonlarını paranın değerinin düşük olduğu ülkeden yüksek olan ülkedeki şubesine aktarabilecektir. Sabit kur sisteminin geçerli olduğu dönemde bu uygulama ile büyük kazançlar sağlanmıştır.⁶¹

Çok uluslu şirketlerin ana amacı kar optimizasyonu olsa bile, uluslararası alanda gözetmesi gereken pek çok husus vardır. Çok uluslu firmadan yerel bir firma refleksi göstermesi beklenemez. Faaliyet yürüttükleri ülkelerdeki ekonomik gelişmeler ve hatta siyasi eğilimler bu firmaların hareket tarzını değiştirebilmektedir. İlişkili firmaları

⁶⁰ Öz, a.g.e., s. 215.

⁶¹ Uğur Bolaç, “Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Programı, Trabzon, 2008, s. 26.

üzerinden girdikleri piyasadaki konumlarının devamı için değişken fiyat politikası izleme gerekliliği onları transfer fiyatı konusunda hassas davranmaya itmektedir.⁶²

Ülkeler arasında vergi rekabeti olarak da görülebilecek bu süreçte ülkelerin sadece vergi oranlarını düşürerek kendilerini çok uluslu şirketlere teslim etmesi tercih edilebilecek bir durum olmaktan çıkmıştır. Bu süreçte ülkeler işbirliğine giderek ortak hareket alanı oluşturmaya çalışmışlardır.

1.6. Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Genel Kavramlar

Transfer fiyatlandırması kavramını sanılanın aksine sadece vergi ile ilgili bir kavram olmayıp ekonomi, hukuk, finansal muhasebe başta olmak üzere muhasebe ve bunların hepsine yönelik iç ve dış kontrol alanlarını da ilgilendiren bir kavramdır. Transfer fiyatlandırması kendi başına vergi kanunlarına aykırı bir uygulama olmayıp vergi kanunların aykırı olan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımıdır.⁶³

1.6.1. Örtülü Kazanç Dağıtımı

Örtülü kazanç dağıtımı, Türk vergi mevzuatında 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesiyle “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” adıyla özellikle OECD'nin tavsiyeleri doğrultusunda düzenlenmiştir. 2007'de yürürlüğe giren örtülü kazanç dağıtımına ilişkin düzenleme ile⁶⁴ Transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, bir sermaye şirketine ait henüz vergilendirilmemiş olan gelirin, kardan pay verme veya sermayenin geri ödenmesi dışında ortak ya da yakınlarına aktarılmak suretiyle kurumlar vergisi matrahını azaltan bir unsurdur. Bir

⁶² Öz, a.g.e., s. 275.

⁶³ Murat Batı, “Transfer Fiyatlandırması Hakkında Ne Biliyoruz?-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2015, Sayı: 270, s.111.

⁶⁴ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde tanımlanmıştır.

ülke için vergi kaybı anlamına gelen örtülü kazanç dağıtımı “alım, satım, imalat, inşaat işleri, ödünç para alınması ya da verilmesi, ikramiye, ücret ya da benzeri menfaatleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım-satımı olarak değerlendirilir”.⁶⁵ Bu maddeyle vergiye tabi kazancın vergi kaybına sebep olacak şekilde örtülü yollarla dağıtılıp vergi matrahından düşülmesini amaçlayanlara karşı önlem alınmaya çalışılmaktadır.⁶⁶

“Transfer Fiyatı” veya “Transfer Fiyatlandırması” kavramlarının “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” tabirleri kavramsal olarak benzerlik gösterse de aynı anlama gelmemektedir. Çok uluslu şirketlerin kendi birimleri arasında uygulayacağı fiyat olarak ifade edilebilecek transfer fiyatlandırması hukuken yasal bir işlem iken transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ise daha çok, uluslararası şirketlerin kendi ilişkili kişileriyle mal ve hizmet ticareti yaparken emsallere uygunluk ilkesine uygun olmayan şekilde belirledikleri bedel veya fiyat üzerinden ticaret gerçekleştirmeleri sonucu oluşan, kazancın olması gerekenden eksik hesaplanmasına ve vergiden hariç tutulmasına yol açılan yasal olmayan bir iktisadi işlemidir. Verginin eksik hesaplanması V.U.K.’un 341. maddesinde tanımlanan vergi ziyai⁶⁷ hükümleri çerçevesinde değerlendirilebilecektir. Ancak transfer fiyatlandırmasıyla örtülü kazancın varlığından bahsedebilmek için hazine zararının da aranması gerekmektedir.⁶⁸

⁶⁵ Kurumlar Vergisi Kanunu 13/1. maddesinde tanımlanmıştır.

⁶⁶ Caner Atik, “Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler” **Vergi Dünyası**, Aralık 2009, Sayı: 340, s. 154.

⁶⁷ Mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesi.

⁶⁸ Taşkın, **a.g.e.**, s. 265-266.

1.6.2. İlişkili Kişi Kavramı

Bir mal ve hizmet ticaretinin transfer fiyatlandırmasının konusuna girebilmesi için ilişkili kişiler arasında yapılıyor olması gerekir. Ortak menfaatleri için birlikte hareket edebilme becerisi gösterebilecek nitelikte⁶⁹ birden fazla şirketin bir grup oluşturabilmesi ve toplam karını maksimum yapabilmek için gerekirse belli bir ülkedeki şirketini zarar ettirebilecek kadar ortak hareket edebilme iradesinin olması gerekir.

Grup şirketleri transfer fiyatlandırmasında karlı olan birimlerin fazla vergi vermesinin önlenmesi için diğer şubelerine bu karı dağıtmanın yollarını arayacaklardır. Yapılan dağıtımla vergilendirilecek kar düşerken verginin ödeneceği ülkede de değişmektedir. Çok uluslu şirketlerin bu benzeri işlemleri yapabilmesi için karşılıklı ticarete bulunduğu diğer ülkede yer alan grup firmalarına ilişkili kişi nazarıyla bakılmaktadır.⁷⁰

Konuyu bir örnek üzerinde anlatmaya çalışırsak; “Mali durumu iyi olan Amerikan bilgisayar grubu, Hindistan’da yerleşik ve kendi iştiraki olan yazılımlar için ödediği transfer fiyatına bağlı olarak Hindistan şirketinin kar beyanı ve ne kadar vergi ödeyeceği değişmektedir. Eğer ana şirket, normal piyasa fiyatının altında bir fiyat öderse, grup tamamlanmış paket çözümleri için Amerikan pazarında makul bir kar elde etmiş gözükecektir. Ancak Hindistan’da bulunan iştiraki finansal açıdan zorluk içinde bulunabilecektir. Burada Amerikan vergi idaresi kabul edilebilecek bir kar beyan edildiği sürece durumu kabul edebilecektir. Hindistan’daki vergi idaresi beyan edilen kardan memnun olmayacaktır. Çünkü eğer Amerikan şirketi, söz konusu yazılımları Hindistan’da bağımsız yani ilişkisiz bir şirketten satın almış olsaydı, normal piyasa

⁶⁹ Fatih Burak Uzun, “Gerçek Kişilerin Hak Ehliyeti ve Hak Ehliyetine Uygulanacak Hukukun Tespiti”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 2, 2016, s.19.

⁷⁰ Murat Batı, “Transfer Fiyatlandırması Hakkında Ne Biliyoruz?-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2015, Sayı: 271, s.110.

fiyatını ödeyecek ve satıcı şirket de elde edilen kar üzerinden Hindistan’da vergi ödeyecektir⁷¹.”

Bir şirketin, kendi organlarına ve bağlı birimlerine yaptığı taşınır taşınmaz mal ve hizmet bedellerini ivazsız veya olması gerekenden daha düşük bir bedel tayin edilmiş olması özellikle işletmenin binalarının, taşıt araçlarının ve yakıtlarının sağlanması, sabit sermayenin değerinin oldukça altında bir değerle devredilmesi gibi durumlar, kurumun bağlı kişiye yaptığı huzur hakkı benzeri aynı ödemeler de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamındadır⁷²

Şirketler arası ilişkilerde ilişkili kişi konumundaki taraf da çeşitli menfaatler sağlayabilir. Ortağına piyasa oranından yüksek faizle ve normalin üstünde vadeyle borç vermesi, kiralamaların piyasa fiyatının üstünde yüksek olması, menkul ve gayrimenkullerini yüksek bedelle satış yapması, gerçek kişilere ödenecek ücret ve maaş, huzur hakkı ve kar paylarının olabileceğinin de üstünde belirlenmesi transfer de fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımıdır.⁷³

Örtülü kazanç dağıtımına esas emsalin tespitinde kullanılacak fiyatlar; kurumun ilişkisiz diğer müşterilere verdiği fiyatlar olarak ifade edilen iç emsal ve piyasada bu mal veya hizmet için belirlenen fiyatlar olarak ifade edilen dış emsal esas alınarak tespit edilir.⁷⁴

⁷¹ Mehmet Aktaş, **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, Şubat 2004, s. 30.

⁷² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 23. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, Eylül 2014. s.19.

⁷³ Serkan Ağar, “Transfer Fiyatlandırmasının Hukuki Niteliği”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 2015, Sayı: 119, s.179.

⁷⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.30.

OECD Vergi Anlaşması Model'inin "Bağlı Kuruluşlar (Associated Enterprises)" başlıklı 9/1 maddesinde yer almaktadır. Madde hükmü aşağıdaki şekildedir:⁷⁵

"1. a) Bir âkit devlet kuruluşu, diğer bir âkit devlet kuruluşunun idare, denetim veya sermayesine doğrudan ya da dolaylı olarak katıldığında veya

b) Bir âkit devlet kuruluşunun ve diğer âkit devlet kuruluşunun idare, denetim veya sermayesine aynı kişiler doğrudan ya da dolaylı olarak katıldığında

ve her iki halde iki bağlı kuruluş arasında ticari veya mali ilişkilerle ilgili olarak oluşturulan şartlar, bağımsız kuruluşlar arasında oluşandan farklı ise kârlılık anılan bağlı kuruluşlardan birinde birikebilir ve bundan dolayı olması gereken kâr, ilgili olduğu kuruluşun kazancına eklenerek vergilendirilebilir."

1.6.3. Emsallere Uygunluk İlkesi

İlişkili kişilerle yapılan işlemlerde uluslararası bir standart haline gelen emsallere uygunluk ilkesi transfer fiyatlandırmasının ana unsuru ve dağıtım yapılan örtülü kazancın tespitinde ölçü olarak alınacak bir noktayı işaret etmektedir. Örtülü kazanç dağıtımına esas alınan emsal bedel; mal veya hizmet alışverişinde taraflarının fiyat veya bedeli etkileyebilecek bir yakınlıktan kaynaklanan ilişki ile bağlı olmasından dolayı, bu kadar yakınlıkta olmayan kişilerin, benzeri şartlarda oluşturduğu, piyasa fiyatı olarak ifade edilen tutardır.⁷⁶

Transfer fiyatlandırmasında çok uluslu şirketlerin farklı ülkelerdeki şubeleri arasında yaptıkları fiyatlandırmaların gerçek fiyata yakınlık ve uzaklığı çok büyük önem

⁷⁵ OECD, Model Tax Convention, M-21.

⁷⁶ Ağar, 2015, a.g.e., s.189.

taşımaktadır. Yapılan işlemlerde uygulanan fiyatın örtülü kazanç dağıtımı sayılmaması için emsallerine uygun fiyatlandırılmış olması gerekmektedir.

Transfer fiyatlandırmasında en önemli husus olan emsaller uygunlukta yapılan düzenlemelerle, ilişkili şirketler arası ticaret zorunlu ise bu ticarete emsal fiyat, ilişkisiz şirketler arasındaki fiyat olmalıdır. Bu ticaret ilişkisiz iki şirket arasında yapılıyor olsaydı yine aynı fiyat mı baz alınır ve emsal olarak bu fiyattan mı fatura edilirdi sorusuna cevap aranmalıdır. Emsallere uygunluk içindeki en tartışmalı konu ise fiyatlandırmaya konu olan mal ve hizmetin spesifik özellikleri dolayısıyla emsal tespitinin yapılamamasıdır.⁷⁷

Emsallere uygunluk ilkesi uygulamada çeşitli eleştirilere de maruz kalabilmektedir. Teoride pek çok işletmenin kayıtların karşılıklı analiz edilmesiyle bulunabilecek emsal fiyatın tespitinde pratikte ciddi zorluklarla karşılaşmaktadır. Zira karşılaştırılabilecek kayıt bulmanın zorluğu yanında bu karşılaştırmaya konu mal veya hizmetlerin benzerlikleri de ayrı bir tartışma konusudur. Belli sektörlerde piyasa karşılaştırma yapılabilmesine uygun değildir. Kar beklentilerindeki farklılıklarla beraber pazarlama ve sonrası gelişen olaylar sonucu değişebilen fiyatlar emsalin doğru tespitini etkilemektedir⁷⁸. Tüm bunların dışında patent içeren orijinallikteki bir malın emsal fiyatını hesap edebilmek ayrı bir tartışma konusudur.⁷⁹

⁷⁷ Taşkın, **a.g.e.**, s.36-37.

⁷⁸ Danıştay emsal tespitine ilişkin bir kararında, emsal alınacak fiyatla ilgili ikna edici benzerlikler olması gerektiğini ifade ederek maliye tarafından tespit edilen matrah farkını iptal etmiştir. Söz konusu olayda “Kurumun (X) A.Ş. adına reklam hizmeti karşılığında düzenlediği faturaların tutarları üzerinden %90 oranında özel iskonto uygulamasına rağmen emsal alınan başka firmalara %30 iskonto uygulamasının ortakları yönünden aralarında mevcut ilişki dikkate alınarak örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilip matrah farkı hesaplandığı bir uyumsuzlukta; %90 iskonto uygulamasına konu edilen reklamların belirli programlar için yapılan devamlı ve yoğun reklam kampanyalarına yönelik bir uygulama olması, özellik gösteren reklam kampanyalarına normal ve olağan kabul edilenin üstünde iskonto uygulanmasında ticari gerekçelere aykırı bir yön görülmemesi ve bu konuda yapılmış bir emsal karşılaştırmasının da bulunmaması gerekçesiyle olayın örtülü kazanç dağıtımı olarak nitelendirilmesini ve bu yönden matrah farkı hesaplanmasını hukuka aykırı bulunmuştur”. Dan. 4. D., 06/11/1996, 1996/2142-3934 (Kaynak: Ağar, 2015, **a.g.e.**, s.195.)

⁷⁹ Ağar, 2015, **a.g.e.**, s.190.

Transfer fiyatlandırmasında olması gereken gerçek piyasa fiyatı yani emsal fiyat ile ilişkili kişiler arasındaki işlemde kullanılan fiyatın arasında farklılık olmaması gereklidir. İlişkili kişilerin işlemde uyguladıkları fiyat zaten belliyken emsal fiyatı bulmak önem kazanmaktadır. Emsal fiyatın belirlenmesine ilişkin çeşitli yöntemlerden bahsetmek mümkün olmakla beraber mükelleflere Maliye Bakanlığı ile anlaşarak (peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile) emsal fiyata ulaşma imkânı da getirilmiştir.

Emsal fiyata ulaşmak için temelde iç emsal ve dış emsal diye tasnif edilen iki ana yol vardır. İç emsal, mükellefin ilişkisiz kişilerle gerçekleştirdiği alım-satımlarda uyguladığı fiyat olarak tanımlanabilecekken, mükellefin dışında, ilişkisiz kişiler arasında gerçekleştirilen karşılaştırılabilir nitelikteki alım-satım işlemlerinde uygulanan fiyat ise dış emsal olarak tanımlanmaktadır.⁸⁰

OECD'nin transfer fiyatlandırmasına ilişkin Türkiye uygulamalarını rapor ettiği bir çalışmada, emsal araştırmalarında önceleri daha çok yerel emsallerin kullanıldığı ve hatta emsal aramalarında yabancı emsallere yönelik bir aramanın dahi yapılmadığı belirtilmiştir. Zaman içerisinde bulunan yabancı emsallerin idare tarafından kabule uygun görülmediği ortaya konulmuştur. Oysaki mevzuatta yabancı emsalleri engelleyen bir durum mevcut değildir. Mevzuat, ilişkili kişi işlemlerinde işlemin niteliği ve özellikleri dikkate alınarak en uygun olanın seçilebileceğine yönelik düzenlemeler içerse de uygulamalar bu yönde olmamıştır. İdare daha çok yerel emsal kullanılmasının gerekçesi olarak yabancı emsalden ziyade yerel emsale ulaşmanın oldukça kolay olmasını ve eğer o alanda yerel emsal bulunamazsa yabancı emsal aranması yoluna gidildiğini ifade etmiştir.⁸¹

⁸⁰ Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber, Gelir İdaresi Başkanlığı, 2010 Yayın No: 114, s.5.

⁸¹Burçin Gözlüklü, Ramazan Biçer, "Mali İdarenin Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarına İlişkin Yeni Açıklamalar", **Uluslararası Vergi Bülteni**, Sayı: 2018/6, 11 Eylül 2018, (Çevrimiçi) <http://vergiport.com/uluslararasıvergibulteni/Uluslararası-Vergi-Bulteni-Mali-idarenin-Transfer-Fiyatlandirmasi-Uygulamalarina-iliskin-Yeni-Aciklamalari.pdf>, 10.04.2019.

Emsal uygulamalarında karşımıza çıkan bir diğer kavramda gizli emsal olup, şirketlerin emsal fiyat için rahatça ulaşamayacakları ve vergi idarelerinin incelemeler esnasında nereden elde ettiklerini açıklamak zorunda olmadıkları fiyatlardır.⁸² Bu fiyatların emsal fiyat olarak kullanılıp kullanılamayacağı tartışma konusu olsa da Türkiye’de vergi denetim elemanlarının bu gizli emsal fiyatlarına sıklıkla başvurdukları görülmektedir.

Ülkemizde gizli emsal kullanılmasının yasak olmaması bunda en önemli etken olurken, idare bu uygulamanın devamı yönünde eğilim göstermektedir. Vergi denetim elemanları emsal fiyat tespitinde araştırma yapmak için bir tanesi yerli, idarenin kendisine olmak üzere iki adet veri tabanı kullanmaktadır. Bu veri tabanlarına mükelleflerin ulaşamaması ise bu uygulamanın en önemli handikabını oluşturmaktadır.⁸³

1.6.4. Emsal Fiyat Aralığı

İlişkili kişiler arasındaki fiyatın mali açıdan doğruluğunu tespit etmeye yarayan emsal fiyat tespit yöntemleri sonucunda birden fazla emsal fiyat ortaya çıkması her ne kadar istenmeyen bir durum olsa da beklenebilecek bir sonuçtur. Uygulanan yöntemle kaynak teşkil eden veriler arasındaki farklılık başta olmak üzere pek çok sebepten kaynaklanan bu aralık sonuç itibarıyla ulaşılmak istenilen emsal fiyatın sadece bir tane değil, bir aralıkta bir dizin içinde birden fazla sayısal sonuç şeklinde ortaya çıkmasına sebep olabilmektedir.⁸⁴

⁸² Ağar, **a.g.e.**, s. 198-199.

⁸³Gözlüklü, Biçer, **a.g.e.**

⁸⁴ Abdullah Seven, “Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Bedelin Belirlenmesinde Yaşanan Sorunların Türk Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı, Manisa, 2015, s. 34.

Ulaşılan sonucun çok farklı bir aralık ortaya koyması düzeltim gibi yeniden tespit gibi uygulamaları gerektirse bile aralık eğer çok fazla değilse emsal fiyat, mod, medyan ve aritmetik ortalama gibi ölçütler yardımıyla tespit edilmeye çalışılır.⁸⁵

Türkiye’de 1 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği’nde emsal fiyatın belirlenmesi için, emsal aralıkla beraber medyan, mod, ağırlıklı ortalama benzeri istatistiki veri grup ve analiz yöntemleri de kullanılmaktadır. OECD’nin yaptığı incelemelerde emsal fiyatın belirlenmesi için ülkemizde belirtilen yöntemlerin dışında çeyrekler arası aralık, çok yıllık ortalama ağırlıklı ortalama gibi yöntemler de kullanılmaktadır. Emsal aralık tespiti ve emsal aralığın neresinde olduğunda sorun olup olmayacağı ise bu konudaki tartışmaların odak noktasını oluşturmaktadır. Emsallerine uygun olmak zorunda olan fiyatın emsal aralığında olmasına rağmen eleştiri konusu yapıldığı tespitine yer veren OECD raporu ülkemizde zaman zaman yaşanan bu karışıklığın giderilmesi tavsiyesinde bulunmuştur.⁸⁶

1.6.5. Karşılaştırılabilirlik Analizi

Emsaller uygunluk tespitinde en önemli husus fiyat dışında olup fiyatı etkileyen diğer hususların emsal tespitini zora sokmasıdır. İlişkili kişiler arasındaki fiyata emsal aranırken, ilişkisiz kişiler arasındaki fiyatın kullanılmasında isabetli davranılmış olması gerekir. Bu ise fiyat dışı unsurların emsal fiyata etkisinin derecesiyle doğrudan ilgilidir.

Karşılaştırılabilirlik analizi, kontrol edilen herhangi bir alım-satım işlemiyle kontrol edilmeyen bir ya da birden fazla işlemin karşılaştırılması şeklinde ifade edilebilir.⁸⁷

⁸⁵ Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber, Gelir İdaresi Başkanlığı, 2010 Yayın No: 114, s.7

⁸⁶ Gözlüklü, Biçer, **a.g.e.**, 10.04.2019.

⁸⁷ Ramazan Biçer, “Transfer Fiyatlandırması Uygulamasının En Kritik Yönü: Karşılaştırılabilirlik Analizi”, **Vergici ve Muhasebeci Diyalog**, Kasım 2008, Sayı: 247, s. 50.

Emsal fiyata ulaşmada, ilişkisiz kişilerin kullanmış olduğu fiyatın ilişkili kişiler arasındaki fiyata da uygulanabilmesi için somut ve sonuca etkisi önemli olmayan diğer etkenlerin sonuçtan arındırılması gerekir. Örneğin iki fiyat arasındaki mevsimsel farklılıklardan kaynaklı arz miktarı veya fiyatı etkileyebilecek arızı küresel krizlerin etkisinin hesaplanması ve bu somut etkilerden arındırılarak hesaplama yapılması gerekliliğini ortaya koyan karşılaştırılabilirlik analizi,⁸⁸ emsal fiyatı objektifliği açısından hayati derece önemlidir. Sonuca etki edecek dış faktörlerin düzeltilmesi veya mümkünse etkisinin sıfırlanması gerekmektedir.

Bu kapsamda emsal fiyatı araştırılan mal ve hizmetlerinin pazar yapısı, zamanlaması, yerel ve genel ekonomik değişkenlerin etkisi, arz ve talep değişiklikleri dikkate alınmalı ve fiyatların emsal alınması için karşılaştırılabilir olması, değilse de karşılaştırılabilir hale getirilmesi gereklidir.

1.6.6. Transfer Fiyatlandırmasında Belgelendirme

5520 Sayılı KVK'nın 13. maddesinin 3. fıkrasında “... Emsallerle uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kağıtlar olarak saklanması zorunludur.” denilerek mükelleflere ait belgelendirme zorunluluğundan bahsedilmektedir.

Genel olarak vergi mevzuatımızda vergi mükellefiyetine yönelik gerçekleştirilen işlemlerin belgeler ile yapılması gerekir.⁸⁹ Belgelendirme yapılan işlemin hukuka ve mevzuata uygun olarak gerçekleştirildiğini ispat için kanıtlayıcı niteliği olan belgelerin saklanmasını ifade eder. Transfer fiyatlandırması konusu çerçevesinde de belgelendirme

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

⁸⁹ Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 11. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2016, s. 257.

ilişkili kişilerle yapılan mal ve hizmet ticaretinde emsallere uygun fiyatlandırma yapıldığının başta vergi idaresine karşı kanıtlanması amacıyla ispat kuvveti olan ve seçilen yöntemin seçilme gerekçesini açıklayan⁹⁰ belgelerin saklanması ifade eder.

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarında, vergi idaresi ile yapılan anlaşma ve sonrasındaki uygulamaların şartlara uygunluğunun denetlenebilmesi ve sürecin ayrıntılarının takip edilebilmesi için belgelendirme büyük önem taşımaktadır. Mükelleflere ait olan bu sorumluluk çerçevesinde gerektiğinde ve istendiğinde vergi idaresine verilmek üzere belgelerin belirli bir sınıflandırma ve sistematik içinde olması gerekir. Mükellefler vergi idaresi ile emsal fiyat belirleme amacıyla anlaştıkları yöntem gereği belirlenen fiyatın gerçekliğine ve gerektiğine ispatına yönelik her türlü bilgi, belge ve hesaplama yönelik evrakları saklamak zorundadır.⁹¹ Vergi idaresi, mükelleflerin işlemlerine esas rapor ve belgelerini sunmalarını ve bunları her an denetime hazır bulundurmalarını istemektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığınca hazırlanan Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar'ın⁹² 3. maddesinin (k) fıkrasında “*Belgelendirme, Emsallere uygunluk ilkesinin transfer fiyatlandırmasının her aşamasında göz önünde bulundurulduğunu göstermek amacıyla mükellef tarafından tutulan kayıtlar ile sağlanan bilgileri ifade eder*” diye tanımlanmıştır.

Transfer fiyatlandırmasında yıllık belgelendirme ve peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin belgelendirme olmak üzere iki tür belgelendirmeden bahsedilebilir. Yıllık belgelendirme 1 Seri Nolu Tebliğ’de düzenlenmiştir. 2017 yılında çıkarılan 3 seri Nolu Tebliğ ile peşin fiyatlandırma anlaşmalarına ilişkin belgelendirme esasları yeniden düzenlenmiş, 1 Seri Nolu Tebliğ’deki ilgili bölüm tebliğden çıkarılmıştır.

⁹⁰ Doğruyol, **a.g.e.**, s. 80.

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

⁹² Resmi Gazete Tarihi: 06.12.2007 ve Sayısı: 26722.

Transfer fiyatlandırmasında yıllık belgelendirme yükümlülüğü kapsamında mükelleflerden, Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form ve Yıllık Transfer Fiyatlandırma Raporu gibi rapor ve formların özellikle muhtemel bir vergi incelemesinde incelemeye yetkili kişilere sunulmak üzere hazırlanması istenilmektedir.⁹³

1.7. Transfer Fiyatlandırmasında Uygulanacak Yöntemler

Transfer fiyatlandırmasını gerçekleştiren firma ya da firma gruplarının kendi içlerinde bir bedel karşılığı transfer ettikleri mal veya hizmet bedellerinin gerçek mahiyetinin tespiti transfer fiyatlandırmasının en önemli hususunu oluşturmaktadır. Hem vergi idaresi hem mükellef açısından en verimli ve doğru yöntemin seçilmesi büyük önem taşımaktadır. Önemli olan grup genel performansı içinde yapılan fiyatlandırmaların emsallerle kıyaslanarak bulunacak gerçek değerleri ve arada fark oluşup oluşmadığının tespitidir.

Emsal fiyatın belirlenebilmesi için elbette ki pek çok yöntem tercih edilebilir. Bu yöntemlerin farklı olmasında sektörel farklılıklar, yerel dinamikler, ticari örf ve adetler ile ekonomik etkenler belirleyici olabilmektedir. Bu potansiyel değişkenler içinde 5520 sayılı KVK'nun 13. maddesinde bu farklı yöntem alternatifleri içinden işlemin mahiyetine en uygun yöntemin kullanılması gerektiğini tavsiye ederek taraflara alternatifler içinden en uygununu seçebilme serbestisi tanınmıştır.⁹⁴

Gerek vergi kanunlarında gerekse OECD Rehberinde yöntemler temelde 2 ana grupta toplanmıştır. Bunlardan ilki geleneksel işlem yöntemi olarak adlandırılan

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

⁹⁴ Hüseyin Yakupçebioğlu, "Transfer Fiyatlandırmasında Kullanılan Yöntemler Ve Karşılaşılan Sorunların Örneklerle Açıklanması", **International Social Sciences Studies Journal Dergisi**, Sayı: 31, Mart 2019, s: 1265. (Çevrimiçi), http://sssjournal.com/Makaleler/295850045_15_5-31.ID1330_%c3%87ebio%c4%9flu_1263-1278.pdf , 17.04.2019.

karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemidir. Diğer ana grup ise işleme dayalı kar yöntemleri olarak adlandırılan kar bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kar marjı yöntemidir. OECD Rehberinde global bölüşüm formülü olarak adlandırılan 3. bir ana grup daha sayılmaktadır. Ancak bu yöntem pratikte uygun çözümler sağlamadığı gerekçesiyle, yapılan düzenlemeler ile bir yöntem olarak kabul edilmemektedir.⁹⁵ Mükelleflere işlem yaptıkları konunun özelliğine göre kendilerine sunulan alternatifler arasından en uygun olanını seçebilme hakkı tanınmıştır.

Transfer fiyatlandırmasında yer verilen yöntemlere ilişkin olarak KVK'nun 13.maddesinin gerekçesinde peşin fiyat anlaşmasında uygulanacak yöntemin işlemin doğasına en uygun yöntem esas alınmak suretiyle tercih edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Ancak gerek uygulama gerekse kanunun açıklaması olan 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'inde geleneksel yöntem olarak ifade edilen yöntemlerin işleme dayalı yöntemlere göre daha üstün ve olduğu ifade edilmiştir. Ancak bu hiyerarşik düzen anlamına da gelebilecek olan sıralama daha sonra yapılan kanun⁹⁶ değişikliğiyle tüm yöntemlerin aynı önemde olduğunun vurgulanmasıyla düzeltilmiştir. OECD tarafından yapılan değerlendirmede, vergi idaresi tarafından da teyit edilen bu durumun düzeltilmiş olmasıyla uygulamada işlemin doğasına en uygun yöntemin tercih edilmesinin önünde herhangi bir engel kalmamıştır.⁹⁷

⁹⁵ Ersin Nazalı, “Transfer Fiyatlandırması-I”, **Yaklaşım**, Temmuz 2007, Sayı: 175, s. 121.

⁹⁶ 6728 Sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Hakkındaki Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesinde yapılan değişiklik.

⁹⁷ Gözlüklü, Biçer, **a.g.e.**, 10.04.2019.

1.7.1. Geleneksel İşlem Yöntemleri

Geleneksel işlem yöntemi olarak transfer fiyatının pazara dayalı hesap edilmesi gerekir. Zira rekabetçi bir pazarda her zaman ulaşılabilen bir mal için en iyi fiyat piyasa fiyatıdır. Piyasa fiyatı dışında yöneticilerin karar almasını etkileyecek etkenlerin olmamasına dikkat edilmesi gerekir⁹⁸. Bu arada grup içi alış verişin operasyonel maliyetleri düşük olduğu için ciddi maliyet avantajı ortaya çıkabilmektedir. Zira aynı malı aynı fiyata grup dışından almak piyasa fiyatından olsa da daha pahalıya mal olacaktır.⁹⁹ Elbette ki piyasa şartlarından ve fiyatlarında oluşacak oynaklık transfer fiyatını da sürekli değiştireceği için grubun devamlı değişikliğe uyum için hazır olması gerekir.

1.7.1.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi aralarında herhangi bir ilişki olmayan iki kişi veya kurum arasındaki mal-hizmet alım satımında uygulanan fiyatın emsal olarak esas alınmasına yönelik bir yöntem olup tespiti kolay bir yöntemdir. Fiyat dışı unsurlardaki farklılık bu yöntemin başarı şansını azaltır.¹⁰⁰

Bu yöntemde en önemli olan husus alışverişe konu mal ve hizmetin benzer özellikleri yani aynılıklarının karşılaştırılabilir olabilecek kadar fazla olmasıdır. Mal ve hizmetlerin nitelikleri arasındaki benzerlik karşılaştırılabilir olma olanağını artırır. Mal ve hizmet aynılık oranı ne kadar fazla olursa emsal fiyat tespitindeki başarı oranı o kadar artar. Bu arada sadece mal veya hizmet arasındaki benzerlik değil alış veriş yapılan şartlar arasındaki benzerlik de önemlidir. Eğer mal ve hizmetler arasında ölçülebilir

⁹⁸ Tunç Köse, Emrah Ferhatoğlu,. **Transfer Fiyatlandırması (Üretim İşletmelerinde Uygulama)**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008, s.57.

⁹⁹ Mesut Koyuncu, **Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtım ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması**, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Mayıs 2005, s. 382.

¹⁰⁰ Doğruyol, **a.g.e.**, s. 21.

farklılık varsa bu farklılıkların fiyata olan etkisinin düzeltilerek emsal fiyatın tam ve doğru olarak tespit edilmesi gereklidir. Örneğin bir şirketin hem ilişkili kişisine hem de ilişkisiz kişisine aynı malı sattığını varsayalım. İlişkili kişiye 80 TL'den verilen aynı malın ilişkisiz kişiye 100 TL'ye verildiğinde öncelikle fiyatı etkileyen başka unsur olup olmadığına bakılır ve bunun fiyata etkisi ölçülebilir ise hesaplama dahil edilmesi gereklidir. İlişkili kişisine daha düşük fiyattan mal verirken mal miktarı daha fazla olup bunun iskonto dolayısıyla fiyata etkisi hesap edilerek varsa örtülü kazanç hesap edilmelidir. İskontonun fiyata etkisinin 15 TL olduğunun hesap edilebilmesi halinde örtülü kazanç 20 TL değil sadece 5 TL olacaktır.¹⁰¹

Emsal alınacak mal ve hizmetler arasındaki farklılıkların ölçülmesinin zor hatta imkansız olması halinde karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanması imkansız hale gelecektir. Birbirinin yerine ikame edilebilen benzer ürünler arasında en fazla kullanılan bu yöntemde farklılıkların fiyata etkisi hesap edilebildiği ölçüde sorun olmayacaktır. Bu yöntem daha çok borsası olan¹⁰² ve günlük fiyat belirlemesi yapılan ürünler için kullanılabilir bir yöntemdir. Özellikle gümrüklerde fiyata eklenen nakliye ve sigorta gibi maliyetlerin eklenmesi veya çıkarılması oldukça kolaydır. Bu gibi durumlarda emsal için belirlenen fiyatın karşılaştırılabilir olma niteliği artacaktır.

1.7.1.2. Maliyet Artı Yöntemi

Bu yöntemde işletmeler emsale uygun fiyatı belirlemede, fiyatlandıracakları mal ve hizmetin kendilerine olan maliyetine makul bir brüt kar oranı ekleyerek fiyatlandırma yapmaktadırlar. Eklenecek olan brüt kar oranı, bahsi geçen mal ve hizmetin ilişkisiz kişilere satılması durumunda uygulanacak olan fiyatı yansıtan kar oranını ifade

¹⁰¹ Onur ELELE, "Transfer Fiyatlandırmasında Uygulanacak Yöntemler", y.y., 18 Eylül 2006 (Çevrimiçi), <http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/TRANSFER-FIYATLANDIRMASINDA-UYGULANACAK-YONTEMLER/c08b9ede-9a29-40c2-aa91-353bfd54c823>, 17.01.2019.

¹⁰² Taşkın, **a.g.e.**, s. 113.

etmektedir.¹⁰³ Oluşturulacak bu fiyat maliyeti karşılayacağı için firma açısından zarar riski ortadan kalkmış olacaktır. Elbette ki bu yöntemde maliyeti oluşturan genel üretim giderleri başta olmak üzere gider kalemlerinin doğru tespiti çok önemli olacaktır¹⁰⁴.

Maliyet bazlı fiyatlandırmanın kendi içinde birkaç yöntemi vardır. Değişken maliyet yöntemi, tam maliyet yöntemi ve maliyet temelli transfer fiyatına kar payı eklenmesi yöntemi olmak üzere farklı maliyete dayalı transfer fiyatı yöntemleri uygulanmaktadır.¹⁰⁵

Değişken maliyet yönteminde birim değişken maliyetler baz alınır. Bu yöntemde üretim hacmi ile değişkenlik gösterip üretime göre artıp azalan maliyetler hesaplanmaktadır. Satış ve dağıtım giderleri ile genel yönetim giderlerinin üzerine bir kar payı eklenmesi suretiyle fiyatlandırma yapılır.¹⁰⁶

Tam maliyet yönetimi hesap edilmesi kolay ve anlaşılır bir yöntem olarak öne çıkmaktadır. Değişken maliyetlerle sabit maliyetlerin toplanması suretiyle elde edilen tam maliyet basit ve ekstra bilgilere gerek olmadan sadece stok değerlerini kullanarak hesap yapılabilmektedir. Tam maliyet yönteminde birimler arası verimsizliğin aktarılabilmesinin önlenmesi, etkili maliyet kontrolüne yöneltilmesi, değişken fiyatların fiyatlandırılabilmesi, fiili maliyetlerin beklenmesine gerek olmadan transfer fiyatının hesaplanabilmesi bu yöntemin tercih sebeplerini oluşturmaktadır.

Mal ve hizmet maliyetine kar eklenmesi suretiyle bulunacak fiyatlandırmada ise satıcı ortaya çıkacak maliyetine kar marjı eklenmesi yoluyla transfer fiyatı

¹⁰³ Çebioğlu, **a.g.e.**, s.1267.

¹⁰⁴ İsmail Ufuk Mısırlıoğlu, “Bölümler Arası Transfer Fiyatlaması ve Bir Uygulama”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 62, Ocak-Şubat-Mart 2003, s. 12-13. (Çevrimiçi), <https://issuu.com/istanbulsmmmmodasi/docs/malicozum62?e=25078185/58370305>, 10.12.2018.

¹⁰⁵ Taşkın, **a.g.e.**, 56.

¹⁰⁶ Koyuncu, **a.g.e.**, s. 383.

oluşturulmaktadır. Kar marjının belirlenmesi konusunda değişik alternatifler olsa da esasında piyasa koşullarından fazlaca uzaklaşılması beklenmektedir.¹⁰⁷

1.7.1.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Yeniden satış fiyatı yöntemi, ilişkili kişiler arasında oluşan fiyatın, ilişkisiz kişilere yeniden satılması durumunda ortaya çıkacak fiyattan normal bir brüt satış karının düşülmesi sonucu bulunan fiyat olarak yeniden bulunmasına yönelik bir yöntemdir.¹⁰⁸

Bu yöntemde ilişkili kişi olarak malı alan kişilerin makul bir karla bu malı satmalarının beklendiği ve makul karın dışındaki farklılıkların ilişkili kişiler arasındaki ilişkiden kaynaklandığının kabulüne dayanır. Ürün üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan veya fiyatı etkileyecek ölçüde ürünün niteliği değiştirilmeden ürünün alınıp satıldığı sektörlerde daha çok kullanılır. Ürün üzerinde yapılan değişikliklerin ufak da olsa maliyetlerinin hesap edilebiliyor olması gerekir aksi halde emsal fiyat tespiti için başka yöntemlerin kullanılmasında fayda olacaktır.¹⁰⁹

Yeniden satış fiyatı yönteminde kullanılacak olan brüt satış karı, ilgili mal veya hizmetin piyasa fiyatlarında tespit edilmiş veya edilebilecek bir kar oranı ile satılmış olduğu öngörüsüne dayanır. Bu karın düşülmesinden sonra elbette ki mal veya hizmetin ilişkili kişilere satışında emsal olarak uygulanabilecek fiyatı elde edilmiş olacaktır. Bu yöntem aynı piyasada işlem gören aynı tür mal ve hizmetler için yaklaşık aynı kar oranları ilave edilerek satış yapıldığını kabul etmektedir. Ürünlerin pazarlama konusu olduğu, direk dağıtıma girdiği ve üzerinde her hangi bir imalat yapılmadığı

¹⁰⁷ Mısırlıoğlu, **a.g.e.**, 10.12.2018.

¹⁰⁸ Elele, **a.g.e.**, 17.01.2019.

¹⁰⁹ Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber, Gelir İdaresi Başkanlığı, 2010 Yayın No: 114, s.7

distribütörlük ve pazarlama sektöründe¹¹⁰ oldukça sık kullanılabilir. Ürün üzerinde imalat gerçekleştirilip ilk halden başka hale geçiyorsa bu yöntemin kullanılması tavsiye edilmemektedir. Karşılaştırılacak ve emsal alınacak ürünler arasında fiyat dışı olup fiyatı etkileyen unsurlar açısından fiyat düzeltmesi yapılabiliriyorsa bu ihmal edilmemelidir. Örneğin, ürüne verilen garanti, ürün için yapılan reklam ve teknik destek ve pazarlama maliyetleri gibi unsurlar fiyata etki edip mali boyutu hesap edilmelidir. Bu yöntemin sektörler içinde sadece bir dağıtıcısı olan ana firmanın ilişkili kişisine verdiği malın fiyatının tespitinde kullanım alanı daha geniş olacaktır. Zira ilgili malın tek dağıtıcısı olsa bile o sektörde kar marjları belirlenebilir ve ilişkili firmanın da bu marjlarda alım satım yaptığı ön kabul olarak değerlendirmeye alınabilir. Eğer varsa reklam, pazarlama teknik servis gibi ilave ve fark oluşturabilecek fiyat unsurları bunlar ayrıca hesaplama dahil edilmelidir.¹¹¹

Dağıtımı yapılan ürünler farklı olsa da sektör içinde kar marjları yaklaşık aynı olduğu için firmaların kar marjlarının sektöre göre belirlenmesi ve bunun çok bariz ve zamanlı bir ürün olmadıkça her ürüne uygulanmasında sorun beklenmemektedir.

1.7.2. Diğer Yöntemler (İşlemsel Kar Yöntemleri)

Transfer fiyatlandırmasında emsale uygun fiyatın bulunmasında geleneksel yöntemlerin dışında işlemsel kar yöntemleri de vardır. Bu yöntemler geleneksel yöntemlerin kullanılamadığı durumlarda başvurulması gereken yöntemler olarak varsayılmaktaydı. Ancak gerek OECD Rehberinde yapılan düzenleme¹¹², gerekse yerel mevzuatımızda 6728 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile yöntemler arasındaki

¹¹⁰ Yasemin Öztaş, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı, İstanbul, 2009, s. 96.

¹¹¹ Elele, a.g.e., 17.01.2019.

¹¹² Ağar, 2011, a.g.e., s.71.

sıralama ortadan kalkmış, mükellefe istediği yöntemi tercih edebilmesi imkanı sağlanmıştır.

Uluslararası ticaretin karmaşıklığı ve gerçekleşen her olayın kendine özgü şartları ihtiva etmesi sebebiyle diğer yöntemlerin geleneksel yöntemlere oranla daha çok tercih edildiği kanaatine varılabilecektir.¹¹³

1.7.2.1. Kar Bölüşüm Yöntemi

Bu yöntemde ilişkili kişilerin işlemlerine yönelik bütüncül yaklaşımla her bir ilişkili kişinin toplam kâra etkisinin gerek risk bazlı gerekse yüklendikleri işlev baz alınarak emsal firmalarda olduğu gibi bölüştürülmesi esasına dayanır.¹¹⁴

Bu yöntem ilişkili kişiler arası işlemlerin tek tek emsal bulunarak fiyatlandırılmasının zor olduğu durumlarda tercih edilmektedir.¹¹⁵ Her bir ilişkili kişinin, oluşan kâra etkisi, yapılan analizler sonucu belirlenen oranlar nispetinde, işlem bazlı olarak değil sonuç bazlı olarak dağıtılarak fiyatlandırma yapılır. Bu analizlerde mal veya hizmetlerin edinilmesi, üretilmesi veya satılması için yapılan harcamalar ve bunların her bir aşaması için şirketlerin üzerinde kalan risk derecesi ve üretimden satışa kadar aşamalarda işlevlerin önem derecesi gibi hususlar dikkate alınacaktır.¹¹⁶

Kar bölüşümünde ilk işlemten son işleme kadar elde edilen kar, bu karda payı olan şirketler arasında bölüştürülmelidir. Bu kar bölüşümünde sektördeki ilişkisiz

¹¹³ Ramazan Biçer, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Haziran 2007, Sayı:42, s.121.

¹¹⁴ Mehmet Tahir Ufuk, “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na Göre Transfer Fiyatlaması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, 2006, Sayı: 220, s. 51.

¹¹⁵ Cem Tekin, Emre Kartaloğlu, **Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Dönem Sonu İşlemleri**, İstanbul, İSMMMO Yayınları, Aralık 2007, s. 123.

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

firmaların kar oranları dikkate alınır ve artık kar varsa o da üstlenilen risk ve işleve göre tekrar dağıtımına tabi tutulur. Bu bölümde ilişkili kişiler arasında işlev analizi yapılması gerekecektir.

1.7.2.2. İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi

İşleme dayalı net kar marjı yöntemi, *“mükellefin kontrol altındaki bir işlemde, maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kar marjının irdelenmesi esasına dayanan bir yöntemdir.”*¹¹⁷

İşleme dayalı net kar marjı, daha önceki brüt kar marjını esas alan maliyet artı ve yeniden satış yöntemlerine benzese de net kar marjını esas alması sebebiyle farklılık göstermektedir. Bu yöntemde şirketlerin maliyet, satış gibi bir esasa dayanan hususlarda dikkate alınarak net kar marjı üzerinden emsal fiyata ulaşılmaya çalışılır.¹¹⁸

Türk vergi sisteminde mükellefler, yukarıda sayılan yöntemleri seçme konusunda serbest bırakılmıştır. Ayrıca mükellefler isterlerse ilişkili kişilerle gerçekleştirecekleri işlemlerde kullanılacak olan yöntemi belirlemek üzere Maliye Bakanlığı ile anlaşma yapabileceklerdir. Mükellefin Maliye Bakanlığı'na yazılı başvurusu ile idare ve mükellef yöntem konusunda anlaşmaya yapar. Bu anlaşma literatürde “Peşin Fiyatlandırma Anlaşması” olarak adlandırılmaktadır. Anlaşmada belirlenen yöntem en çok 3 yıl süre ile belirli şartlar dahilinde kesinlik taşımaktadır. Böylece yöntem seçimi konusunda tereddüt yaşayan mükelleflere kolaylık sağlanması amaçlanmaktadır.

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

¹¹⁸ Elif Cenkeri, **“Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemi”**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İstanbul, 2005, s. 45.

İKİNCİ BÖLÜM

PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI

2.1. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına İlişkin Genel Bilgiler

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. maddesinin 5. fıkrası ile mükelleflere transfer fiyatlandırmasına ilişkin yöntem seçimi konusunda idare ile anlaşma yoluna gidebilme imkanı getirilmiştir. Yapılan bu düzenleme ile mükellef ve idare arasında yeni bir anlaşma şekli belirlenmiş olup anlaşmanın konusu transfer fiyatlandırması yöntemleri, içeriği ise yöntem hususunda idare-mükellef anlaşması olarak nitelendirilmiştir.¹ 1 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği’nde; *“İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir”* ifadesi yer almaktadır. Mükellef ve idare arasında imzalanan bu anlaşma literatürde “peşin fiyatlandırma anlaşması” olarak yer almaktadır. Anlaşma yolu olarak adlandırılan bu yöntemle mükellef üç yılı aşmamak üzere seçilen yöntem konusunda vergi incelemelerini bertaraf edebilecektir. KVK’da anlaşma taraflarından biri Maliye Bakanlığı olarak belirlenmiş olsa da 5345 Sayılı Kanun’un 33. maddesi uyarınca Maliye Bakanlığı’na yapılmış olan atıflar Gelir İdaresi Başkanlığı’na yapılmış olarak sayılacağı için anlaşmanın tarafı Gelir İdaresi Başkanlığı² olmuştur.

Transfer fiyatlandırmasında ilişkili kişilerle yapılan işlemler dolayısıyla devamlı gözetim altında olan şirketlerin gelecekte emin olabilmek için vergi idaresi ile transfer fiyatının belirlenmesine yönelik olarak belli süre için hangi yöntemin uygulanacağına ilişkin vardığı anlaşmaya peşin fiyatlandırma anlaşması denilmektedir. Mükellefler bu anlaşmalarla olası vergi ihtilaflarının önüne geçmeyi amaçlamaktadır.

¹ Billur Yaltı, “Kurumlar Vergisi Kanununun ‘Yenisi’: Peşin Fiyat Sözleşmeleri”, **Vergi Sorunları**, Aralık 2006, Sayı: 219, s. 9.

² Oytun Canyaş, “Peşin Fiyat Anlaşmalarının ve Anlaşmadan Ayrılabilir İşlemlerin Yargısal Denetimi”, **Vergi Sorunları**, Ekim 2014, Sayı:313, s. 141.

Bu anlaşmaların uygulamasına 1991 yılı itibariyle ilk kez ABD’de başlanmıştır.³ Sonrasında Almanya, Avusturya, Hindistan, Hollanda, Japonya, İngiltere, İspanya, Kanada gibi ülkelerin vergi sistemleri içerisine de entegre olmuştur.⁴

Daha önce de açıklandığı üzere, transfer fiyatının belirlenmesine esas alınabilecek pek çok yöntem olduğu gibi, bunların dışında idarenin onayı ile başka bir yöntem de belirlenebilir. Peşin fiyat anlaşması ile yöntem karmaşası her iki taraf içinde sona ermekte⁵ ve idareye yapılacak başvurusu sonrasında anlaşılacak yönteme göre fiyat belirlenmektedir. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları mükelleflere ileriye dönük vergi planlaması yapabilme imkanı sunacağı için bazı işletmeler bu anlaşmaları risk yönetim stratejisi olarak kullanmaktadır.⁶ Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının idareye getireceği en büyük fayda, olası ek tarhiyat işlemlerinin getireceği iş yükünden ve zamandan tasarruf sağlaması ve de uygulamayı yönetebilme imkanının idarede olmasıdır.⁷

Mükellefler yaptıkların işin niteliğine ve ilişkili kişilerin faaliyette bulunduğu ülkelerin sayısına göre idareden yapılacak peşin fiyatlandırma anlaşmasının tek taraflı, iki taraflı veya çok taraflı olmasını isteyebilmektedirler.

³ Yasemin Taşkın, **Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2012, s.135.

⁴ Hüseyin Işık, **Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, T.C. Maliye Bakanlığı, Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 2005/370, Ankara, 2005, s. 196.

⁵ Muhittin Doğruyol, “**Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Transfer Fiyatlandırması**”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008, s.71.

⁶ Işık, **a.g.e.**, s.196.

⁷ Sema Küçük, “Örtülü Kazanç Dağıtımında Yeni Dönem”, **Yaklaşım**, Mart 2007, Sayı: 171, s.32.

2.1.1. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına Başvurabilecek Kişiler

Transfer fiyatlandırması gelir⁸ ve kurumlar vergisi mükellefleri için hüküm ifade ederken, peşin fiyatlandırma anlaşmaları sadece Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlendiği için kurumlar vergisi mükellefleri için hüküm ifade etmektedir.

Peşin fiyat anlaşmasından faydalanabilmek için kurumlar vergisi mükellefi olunması ve ilişkili kişilerle yurt dışı işlemlerde bulunulması gereklidir. Kurumlar vergisine tabi olup ilişkili kişileriyle sadece yurt içi işlem gerçekleştiren mükellefler peşin fiyatlandırma anlaşmasına başvuramazlar.⁹

Kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgede faaliyette bulunan ilişkili kişilerle yaptıkları ve kendileri serbest bölgede faaliyette bulunan mükellefin serbest bölge dışında faaliyette bulunan ilişkili kişilerle yaptıkları işlemler içinde peşin fiyatlandırma anlaşması başvuru talepleri idarece değerlendirmeye alınacaktır.¹⁰

2.1.2. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Harç Ödemeleri

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları için belirlenen harç miktarı bu anlaşmalar için yapılacak başvuruların önünü kesecek miktarda olmamalıdır. Çünkü devletlerin peşin fiyat anlaşmalarını bir gelir kapısı olarak görmekten ziyade anlaşma sonucu elde edilecek vergi gelirine odaklanması gerekmektedir. Birçok gelişmiş ekonomilerde başvuru harcı ve yenileme harcı alınmamaktadır.

⁸ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinde düzenlenmiştir.

⁹ 3 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazan. Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, RG. Tarih: 07.12.2017, Sayı: 30263.

¹⁰ 3 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazan. Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, RG. Tarih: 07.12.2017, Sayı: 30263.

Başvuru aşamasında yatırılması gereken harç tutarlarının anlaşma sağlanamaması durumunda geri ödenmeyeceği gereği karşısında, harcın yüksek tutarda belirlenmesinin mükelleflerde var olan anlaşma yapma isteği önünde en büyük engel olacağı unutulmamalıdır.

Türkiye’de peşin fiyat anlaşmalarına başvuruların beklentilerin oldukça altında kalması sebebiyle 2017 yılında 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 32. maddesi ile, 492 sayılı Kanun’a bağlı (8) sayılı Tarifenin “XII - Transfer fiyatlandırması ile ilgili yöntem belirleme anlaşması harçları:” başlıklı bölümü yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece peşin fiyatlandırma anlaşmasındaki başvuru harcının ödemesine gerek kalmamıştır.¹¹ Hak aramanın önünde engel olan yüksek harç bedellerinin¹² tamamen kaldırılmış olmasının peşin fiyatlandırma anlaşmalarına olan talep üzerindeki etkilerini ilerleyen süreçte görmüş olacağız.

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları bir yöntem belirleme anlaşması olarak Damga Vergisine tabidir.

2.1.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Süre

Mükellef ile idare bir fiyat belirleme yöntemi üzerinde anlaşmaktadırlar ve bu anlaşma en fazla üç yıl geçerli olabilmektedir. Anlaşmadaki şartlar taraflar açısından en fazla üç yıl kesinlik taşımakta ve bağlayıcı olmaktadır. Anlaşmanın geçerlilik süresi 3

¹¹ Burçin Gözlüklü, Ramazan Biçer, “Mali İdarenin Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarına İlişkin Yeni Açıklamalar”, **Uluslararası Vergi Bülteni**, Sayı: 2018/6, 11 Eylül 2018, (Çevrimiçi) <http://vergiport.com/uluslararasıvergibulteni/Uluslararası-Vergi-Bulteni-Mali-idarenin-Transfer-Fiyatlandirmasi-Uygulamalarına-iliskin-Yeni-Aciklamalari.pdf>, 10.04.2019.

¹² Özgür Biyan, “Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında ‘Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları’ İçin Belirlenen Harç Miktarlarının Dayanılmaz Yüksekliği”, **Yaklaşım**, Ocak 2010, Sayı: 205, s. 157.

yıldan az bir süre için de belirlenebilir. Geçerlilik süresinin hesabında başlangıç daima anlaşmanın imzalandığı tarihtir.

Mükellef 02.01.2018 tarihinde bir başvuru yaptıysa ve bu başvuru idare tarafından onaylanıp 05.09.2018 tarihinde anlaşma imzalanıyorsa üç yıllık geçerlilik süresi 2018, 2019 ve 2020 yılları kapsayacağı gibi idare ile mükellefin anlaşması halinde üç yıllık sürenin başlangıcı olarak 2019 yılı da seçilebilir.¹³

Anlaşmada kararlaştırılan süre zarfında mükellefin sunacağı yıllık rapor üzerinden idare, mükellefin söz konusu koşullara uyup uymadığını ve bu koşulların geçerliliğini halen sürdürüp sürdürmediğini düzenli olarak takip edebilecektir.¹⁴

Anlaşma süresinin geçerliliği dışında idarenin peşin fiyatlandırma anlaşmalarına yönelik başvuruları değerlendirmesi ve sonlandırması için geçerli olan süreler de söz konusudur. İdare kendisine yapılan başvuruları 2017 yılında 3 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ ile getirilen değişiklikten sonra belirli ve sınırlı süreler içinde kabul veya reddetmek zorundadır. Böylece mükellef ile idare arasında süre bakımından belirsiz bir durum oluşmasına müsaade edilmemiştir.

3 Seri No'lu Tebliğ'de yapılan düzenleme ile idarenin değerlendirme ve analiz sürecinin tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarında 6 ay, iki veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarında ise 12 ay içerisinde sonuçlandırması ön görülmüştür. Ayrıca idareye yapılan başvurularda, başvuru talebine ilişkin yazının idarenin kayıtlarına girdiği tarihten itibaren, tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşma başvurusunda 9 ay içinde iki veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması başvurusunda ise 18 ay içerisinde

¹³ 3 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'den uyarlanmıştır.

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

sonuçlandırılması gerektiği belirtilmiştir.¹⁵ Başvuru bu süre içinde sonuçlandırılmazsa, idare ile mükellefin anlaşması halinde söz konusu süre uzatılabilecektir.

2.1.4. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Yapılma Nedenleri

Transfer fiyatlandırmasında kullanılan yöntemlerin, mükellef ile vergi idaresi arasında ihtilafsız ve hatasız bir şekilde uygulanması her zaman mümkün olmayabilir. Bu nedenle vergilendirmede birliğin sağlanması ve yargısal anlamdaki uyuşmazlıkların azaltılması amacıyla, mükellefin gelecekte uygulamayı öngördüğü transfer fiyatlandırması yöntemi üzerinde mükellef ve idarenin uzlaşmasını ifade eden peşin fiyatlandırma anlaşmaları ortaya çıkmıştır.¹⁶ Uluslararası şirketlerin peşin fiyatlandırma anlaşmalarına başvurma tercihleri şöyle sıralanabilir.¹⁷

- Yöntem tespiti için karşılaştırma yapabilecek bir emsal bulunamaması ve karşılaştırma yapmak için kamuya açık olarak yeterli ve güvenilir verilerin elde edilememesi,
- Mükellefin kendine özgü bir maliyet sisteminin bulunması ve bu sistemin özelliklerinin emsal şirketlere göre karşılaştırma yapılamayacak oranda farklılıklar içermesi,

¹⁵ Şerife Doğan, “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına İlişkin Esaslar Yeniden Düzenlendi: 3 Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğin Getirdikleri”, **Maliye Postası**, Haziran 2018, Sayı: 907, s. 46.

¹⁶ İpek Dilaver, “Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Peşin Fiyatlandırma Anlaşması”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, İstanbul, 2010, s. 142.

¹⁷ Erhan Gümüş, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları”, **Vergi Dünyası**, Eylül 2007, Sayı: 313, s. 142.

- Mükellefin var olan fiyatlandırma yönteminin devamlı olarak farklı vergi idarelerince denetim altına alınıyor olması.

2.1.5. Peşin Fiyat Anlaşması Yapılmış Mükellefin İncelenmesi

Transfer fiyatının kötü kullanımının önlenmesinde bir yöntem olarak vergi idareleri ile şirketler arasında peşin fiyatlandırma anlaşmaları yapılmaktadır. Bu şirketlerin gelecekte ilişkili kişilerle gerçekleştirecekleri ticarete kullanılacak fiyatın önceden belirlenmesine yönelik bir anlaşmadır.¹⁸

Peşin fiyatlandırma anlaşması ile mükellef belli yükümlülükler altına girdiği gibi idare de mükellefe karşı bir takım yükümlülükler altına girmektedir. İdare ile mükellef arasında bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının imzalanmış olması, anlaşmanın konusuyla ilgili mükellefin incelenmeye alınamayacağı anlamına gelmemektedir. Anlaşma dahilindeki işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında tespit edilmiş olan yöntemin uygulanması inceleme konusu yapılabilecektir. Dolayısıyla, eleştiri konusu yapılabilecek olan nokta yöntemin uygulanmasının doğruluğu, yöntem uygulanırken anlaşma şartlarına uyulup uyulmadığıdır.¹⁹

Bir peşin fiyatlandırma anlaşmasında taraf olan vergi idareleri elbette, mükelleflerin bu anlaşma koşullarını yerine getirip getirmediğini takip etmek isteyeceklerdir. Takip süreci genel olarak iki şekilde gerçekleşmektedir. Bunlardan ilki, vergi idaresinin mükelleflerden istediği yıllık raporlardır. İdare, peşin fiyatlandırma anlaşmasının taraflarından olan mükelleften, anlaşmada yer alan koşul ve hükümlere

¹⁸ Doğruyol, **a.ge.**, s.24.

¹⁹ Gündoğan Durak, “Transfer Fiyatlandırmasında Yöntem Riskinden Kaçınma: Peşin Fiyatlandırma Anlaşması”, **Yaklaşım**, Ekim 2007, Sayı: 178, s. 119.

hangi oranda uygun davrandığını ve önemli varsayımları hangi oranda dikkate aldığını kanıtlayacak nitelikte yıllık raporlar düzenlemesi talebinde bulunabilir.²⁰

İkinci olarak idare, olağan denetim sürecinde mükellefe yönelik incelemelerini sürdürmekle beraber, transfer fiyatlaması üzerindeki incelemesinin kapsamını, peşin fiyatlandırma anlaşması başvurusu sırasında mükellefin idareye sunduğu ilk verilerin doğrulanması ve mükellefin peşin fiyatlandırma anlaşmasının şartlarına ve hükümlerine uygun davranıp davranmadığının belirlenmesi ile sınırlandırabilir. Transfer fiyatlaması ile ilgili olarak vergi idaresi ayrıca, peşin fiyatlandırma anlaşması ve yıllık raporlar kapsamında yer alan beyanların güvenilirliğini ve doğruluğunu da inceleyebilir. Peşin fiyatlandırma anlaşması ile ilişkisi olmayan tüm diğer hususlar, ilgili ülkenin yasal sistemi tarafından benimsenen olağan denetim sürecine ilişkin mevzuatın kapsamına girmektedir.²¹

Türkiye’de 2017 yılında 3 Seri No’lu Tebliğ ile yapılan değişiklikle idareye anlaşma için başvuran bir mükellefin başvurusunun sonucu ne olursa olsun otomatikman vergi incelemesine girmeyeceği açıkça yazılmak suretiyle mükelleflerde oluşabilecek tereddütler giderilmeye çalışılmıştır. Vergi incelemesine başlanmış olması peşin fiyatlandırma anlaşması talep etmeye engel olmadığı gibi, peşin fiyat anlaşması sürecinde de vergi incelemesi yapılabilir.

2.1.6. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Özellikli Durumlar

İdare ile peşin fiyatlandırma anlaşması sürecini başlatmayı planlayan mükellefler, faaliyette bulundukları tüm ilişkili kişileri anlaşmanın kapsamına dahil edip

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

²¹ OECD Transfer Pricing Guidelines, IV-F, p. 4.148.

etmemekte özgürdür. Ayrıca mükellefler yalnızca belirledikleri işlem veya işlemlere yönelik anlaşma yapmayı talep edebileceklerdir. Özetle anlaşmanın kapsamını mükellef belirleyebilecektir.²²

İdare ve mükellef arasında imzalanan bir peşin fiyatlandırma anlaşması yalnızca ilgili mükellefin işlemlerinde kullanılabilecek, bu şekildeki sözleşmeler diğer mükellefler için emsal olarak kabul edilmeyecektir. Şöyle ki; imzalanan her bir anlaşma kendine has içeriğe sahiptir ve yalnızca anlaşmanın tarafı olan mükellef tarafından kullanılabilecektir.²³

2.2. OECD Düzenlemeleri Çerçevesinde Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları

OECD 14 Aralık 1960 tarihinde Paris Sözleşmesi'ne dayanılarak kurulmuş olan bir organizasyondur. Avrupa'nın Marshall Planı çerçevesinde 1948 yılında kurulan Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü'nün yerini almış ve 30 Eylül 1961'de Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü adıyla anılmaya başlamıştır.²⁴ OECD “Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi” hazırlamış ve bununla transfer fiyatlandırmasına yönelik konularda uluslararası alanda uyum sağlamayı ve olası sorunları ortadan kaldırmayı amaçlamıştır. Hazırlanan bu rehber bir kanun değildir ancak ülkelerin yasal düzenleme yapabilecekleri bir temelde

²² OECD **Transfer Pricing Guidelines**, IV-F, p. 4-147.

²³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü, **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**, İstanbul, İstanbul Maliye Vakfı (İSMAY) Yayınları, 2008, s. 16.

²⁴ Taşkın, **a.g.e.**, s. 95.

oluşturulmuştur.²⁵ Ülkemizde yapılacak olan transfer fiyatlandırması işlemlerine kaynak teşkil etmesi açısından önem arz etmektedir.²⁶

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları uluslararası literatürde “Advance Pricing Agreements/Arrangement (APA)” olarak yer almaktadır. OECD Rehberinde yer alan ifade ‘arrangement’ ifadesidir. Rehberin “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Uyuşmazlıkların Önlenmesi ve Çözümünde İdari Yaklaşımlar (Administrative Approachs to Avoiding and Resolving Transfer Pricing Disputes) başlıklı IV. bölümünün F alt başlığında peşin fiyatlandırma anlaşmalarına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.²⁷

OECD’nin transfer fiyatlandırması rehberinde peşin fiyatlandırma anlaşmaları, *“ileri tarihte belirli bir süre boyunca gerçekleştirilecek kontrollü işlemler için transfer fiyatı belirlemek üzere uygun kriterler setinin (örn. yöntem, emsaller ve uygun düzeltmeler, gelecekteki olaylara ilişkin önemli varsayımlar gibi) belirlendiği bir anlaşma türüdür”*²⁸ şeklinde bir tanımlanmıştır. Bu anlaşmalar vergi mükellefi olan şirket tarafından talep edilmekte ve vergi mükellefinin şirketi ile vergi idaresi arasında müzakere edilmektedir.²⁹

Peşin fiyat anlaşmaları, ileride kullanılacak transfer fiyatının belirlenmesine yönelik bir anlaşma yöntemi olup, alışlagelmiş vergi denetim sürecine bir alternatif oluşturmaktadır. OECD Rehberinde yapılan tanımın ardından peşin fiyatlandırma

²⁵ Gümüş, **a.g.e.**, s. 140.

²⁶ Salih Tanrıku, “Transfer Fiyatlandırmasında İdare İle Anlaşma Yöntemi Neler Getiriyor?”, **Vergi Sorunları**, Ocak 2008, Sayı:232, s. 131.

²⁷ OECD **Transfer Pricing Guidelines**, IV-F, p. 4-134.

²⁸ OECD **Transfer Pricing Guidelines**, IV-F, p. 4-134.

²⁹ Serkan Ağar, **Transfer Fiyatlandırması Örtülü Kazanç Dağıtımı**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2011, s. 299.

anlaşmalarının karakteristik özellikleri sıralanmıştır. Bunlardan bazıları aşağıda yer almaktadır;³⁰

- Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, ilişkili kişilerle gerçekleştirilen ticari faaliyetlerde kullanılacak olan uygun transfer fiyatını değil; uygun transfer fiyatının bulunmasını sağlayacak metodu tespit etmek amacıyla yapılır.
- PFA için mükellefler başvurur ve vergi idareleri bu başvuruyu kabul edip etmemekte serbesttirler. Vergi idareleri mükellefleri böyle bir anlaşma yapmak için zorlayamazlar.
- PFA belirli bir dönem için yapılır ve daha sonra yenilenebilir (Türk Vergi mevzuatında, peşin fiyatlandırma anlaşmalarının süresi 3 yılla sınırlandırılmıştır.)
- PFA bir mükellefin transfer fiyatlandırması kapsamındaki tüm işlemleri için yapılabileceği gibi sadece bir ilişkili kişi ile yaptığı işlemler için de yapılabilir.
- Peşin fiyatlandırma anlaşmasının imzalanmasıyla vergi idaresi, mükellefin anlaşma şartlarını yerine getirilmesi durumunda anlaşma sona erene kadar transfer fiyatının tespiti için belirlenen yöntemi eleştirmeyeceğine dair güvence vermelidir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, vergi idaresinin anlaşma süresi boyunca denetim hakkının saklı olmasıdır.

³⁰ Mehmet Akif Tunç, “Transfer Fiyatlandırması Uyuşmazlıklarının Çözümünde Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları (Advance Pricing Agreements), **E-Yaklaşım**, Haziran 2007, Sayı: 47 (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=7675>, 26.06.2019.

- Peşin fiyatlandırma anlaşmasının imzalanmasının ardından mükellefin anlaşmadaki hükümlere sadık kalıp kalmadığının vergi idaresi tarafından tespit edilmesi gerekmektedir.
- Vergi idareleri, mükellefin PFA'nın getirdiği yükümlülükleri karşılayamaması veya mükellef tarafından hileli yollara başvurulması halinde PFA'yı tek taraflı olarak feshedebilir.
- OECD'nin düzenlemelerinde iki ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarının daha avantajlı olduğu belirtilmektedir. Buna karşın tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması uygulanmışsa, OECD, diğer ilgili ülkenin en kısa sürede bilgilendirilmesini önererek iki taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarını teşvik etmektedir.

OECD'nin yapmış olduğu tanım kapsamında, peşin fiyatlandırma anlaşmalarının kapsamına sadece kontrol altındaki işlemler girmektedir. Kontrol dışı işlemler için bu anlaşmaların yapılması mümkün olmamaktadır.³¹

2.3. OECD ve Türkiye Uygulamaları

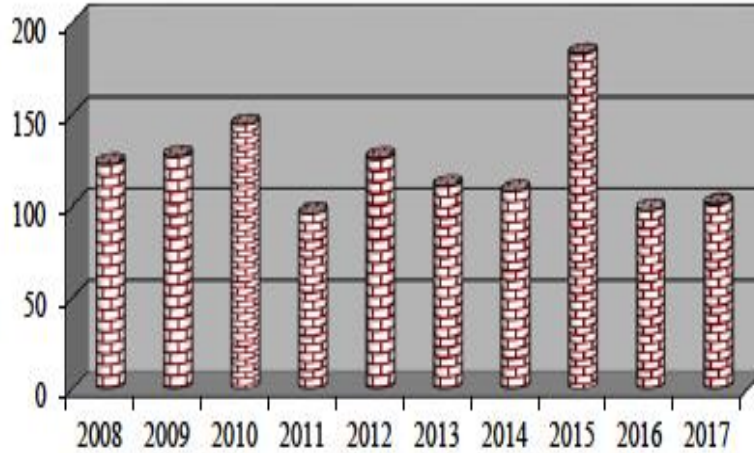
Avrupa'da peşin fiyatlandırma anlaşmaları, OECD tarafından yayınlanan Transfer Fiyatlandırması Rehberi'ne, 1999 yılında peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile ilgili bir bölüm eklenmesiyle daha etkili hale gelmiştir. Fransa'da, 1999'da, Almanya'da, 2000'de, Hollanda ve Belçika'da 2001'de, Polonya'da, 2006 yılında ve

³¹ Ramazan Biçer, "Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları", **Vergi Sorunları**, Aralık 2008, Sayı: 243, s. 142-143.

Maceristan’da 2007’de peşin fiyatlandırma anlaşmaları uygulanmalarını kendi vergi sistemlerine dahil etmişlerdir.³²

Uygulama açısından, 2013’de Çek Cumhuriyeti’nde peşin fiyatlandırma anlaşmalarına 30 adet başvuru yapılırken, 2013’te Macaristan’daki peşin fiyatlandırma başvurularının sayısı ise 20’dir. 2013 sonunda yürürlükte olan Polonya’da geçerli peşin fiyatlandırma anlaşmalarının sayısı ise 19 olarak gerçekleşmiştir. Aynı tarihte yürürlükte olan PFA sayısı İspanya’da ise 52’dir.³³ PFA uygulamalarının istatistiksel durumuna baktığımızda; PFA başvuruları ile alaka düzeyinin çok yüksek olduğu görülmektedir. Örneğin; 2015 yılında 110 adet peşin fiyatlandırma anlaşması tamamlanmıştır. Tamamlana bu anlaşmaların 44’ü yeni anlaşma şeklindedir.³⁴

Şekil 1: 2008-2017 Yılları Arasındaki PFA Başvuruları



Kaynak: John C. C. HUGHES, *Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements*. <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/a-18-08.pdf>, Erişim Tarihi: 24.07.2019.

³² Hande Şen Kutlu, “Karşılıklı Anlaşma Prosedürüne Dayalı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Eskişehir, 2018, s. 89.

³³ Transfer Fiyatlandırması Çalıştayı Değerlendirme Raporu 22 Aralık 2016, Tüsiad Vergi Çalışma Grubu Toplantıları Serisi-VI, Mart 2017, Tüsiad-T/2017,03-586, s. 92.

³⁴ Kutlu, a.g.e., s. 89.

Şekil 1’de tamamlanan peşin fiyatlandırma anlaşmalarının başvuruları söz konusudur ve başvuruların 2015 yılında oldukça fazla olduğu göze çarpmaktadır. 31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla, 101 tam peşin fiyatlandırma anlaşmaları uygulamasına ek olarak, 37 kullanıcı ücreti başvurusu peşin fiyatlandırma anlaşmaları için almıştır. 2017 yılı itibarıyla gerçekleştirilen iki taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarının ülkeler bazındaki payları ise Japonya %57, Kanada %16, Kore %9, İsviçre %6, Almanya %4 ve diğer ülkelerin payı ise %8’dir.³⁵

Türkiye’deki peşin fiyatlandırma anlaşmaları uygulamasına bakılırsa, peşin fiyatlandırma anlaşmalarının yeterince ilgi görmediği gözlemlenmektedir. Uluslararası düzeyde çalışan işletmelerin diğer ülkelerde peşin fiyatlandırma anlaşmaları yapmalarına rağmen Türkiye’de peşin fiyatlandırma anlaşmaları yapmak istemedikleri görülmektedir. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları uygulamalarının Türkiye’de neden yeterince ilgi görmediğine dair birçok neden olduğunu söylemek mümkündür ve bu nedenlerden bazıları aşağıda sıralanmıştır.³⁶

- PFA’ların nispi maliyetinin yüksek olması,
- PFA sürecinde fazla ve gereksiz bilgi istenmesi,
- Vergi makamlarına iletilmesi gereken bilgilerin gizliliği ile ilgili endişelerin olması,
- PFA başvuru süreci ve uygulama sürecinin bürokratik sebeplerden dolayı uzun sürmesi,
- PFA başvurusu ve müzakereden beklenmeyen neticelerin ortaya çıkması,

³⁵ John C. C. Hughes, Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements. <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/a-18-08.pdf>, (Çevrimiçi) 24.07.2019.

³⁶ Kürşat Yalçın, Erkan Ertürk, “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Türkiye’de Yaygın Bir Şekilde Kullanılmama Nedenleri Üzerine Bir Araştırma”, **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, 2017, Sayı: 16, s.418 (Çevrimiçi) <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/346172>, 11.11.2018.

- Yapılacak PFA' ların geriye dönük olmaması,³⁷
- Kurumlar vergisinin ülkemizdeki oranının diğer bazı ülkelere oranla daha düşük olması,
- Anlaşma sürecinin uygulanması sırasında vergi mükellefine mevzuat hakkında detaylı bilgi verilmemesi.

Tüm bu olumsuzluklara rağmen, 2017 yılında 3 Seri No'lu Tebliğ ile yapılan düzenlemelerin uygulamalar bakımından etkili olması beklenmektedir.

2.3.1. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Kapsamı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. Maddesinin 5. fıkrası uyarınca mükelleflere ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerle ilgili olarak belirleyeceği yöntem konusunda Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca anlaşma yoluna gitme imkanı getirilmiştir. Yapılan düzenlemeye göre; peşin fiyatlandırma anlaşmaları kurumlar vergisi mükelleflerini kapsamaktadır.³⁸

01 Ocak 2008 tarihinden itibaren Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükellefler, 01 Ocak 2009 tarihinden itibaren de tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurtdışı işlemlerine ilişkin olarak anlaşma yöntemini tercih etmeleri mümkün olmaktadır. 01 Ocak 2009 tarihi itibarıyla, serbest bölgelerde faaliyet göstermeyen tüm kurumlar vergisi mükellefleri ile bu bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin birbirleriyle ilişkili kişi kapsamında

³⁷ 2017 yılında 6728 sayılı Kanun'la bu olumsuzluk hali giderilmiştir.

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

gerçekleştirdikleri işlemlere yönelik olarak belirlenecek yöntem konusunda idareye başvurmaları mümkündür.³⁹

Bakanlar Kurulu Kararı ile yapılan düzenlemede, peşin fiyatlandırma anlaşmalarına başvuru yolu yalnızca kurumlar vergisi mükelleflerine tanınmıştır. Gelir Vergisi Kanunu 41. Maddesinin 5. bendinde düzenlenmiş olan transfer fiyatlandırması “...maddede yer almayan hususlar bakımından 55520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. Maddesi hükümlerinin uygulanacağı” ifade edilmiştir. GVK’da peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile ilgili herhangi bir düzenleme olmadığı için KVK’nın 13. maddesine bakılması gerekecektir.⁴⁰ Bu bağlamda gelir vergisi mükellefleri bu uygulamanın dışında bırakıldığı kanaatine varılacaktır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarına yine Bakanlar Kurulu Kararı ile, tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişileriyle gerçekleştirdikleri sadece yurt dışı işlemlerine ilişkin belirlenecek yöntem konusunda başvurulabilecektir. Yurt içinde ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemler için başvuruda bulunulması mümkün değildir.⁴¹

2.3.2. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Amacı

Transfer fiyatlandırması nedeniyle ortaya çıkan belirsizlikten kaynaklanabilecek sorunları kısa yoldan azaltmanın bir yolu⁴² olarak görülen peşin fiyatlandırma anlaşmalarının esas amacı, özellikle mükellef açısından, olası vergi sorunlarını baştan

³⁹ Ufuk Olcay Tokay, “Çok Uluslu Şirketler Nezdinde Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemindeki Uygulaması”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2010, s.237-238.

⁴⁰ Tunç Köse, Emrah Ferhatoglu, **Transfer Fiyatlandırması (Üretim İşletmelerinde Uygulama)**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008, s. 113-114.

⁴¹ Onur Elele, “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına İlişkin Değerlendirmeler”, **Yaklaşım**, Mart 2008, Sayı: 183, s. 83.

⁴² Biçer, **a.g.e.**, s. 143.

ortadan kaldırmaktır.⁴³ Mükellef transfer fiyatıyla sağladığı avantajı kaybetmemek hatta ondan daha fazla ceza ile karşı karşıya kalmamak için kendi açısından öngörülebilir bir sürecin içine girmektedir. İleriye dönük finansal planlama yaparak, şirket açısından olumlu etki oluşturan bu belirlilik vergi inceleme sürecinden oluşabilecek belirsizlikleri de ortadan kaldırmaktadır. O halde peşin fiyatlandırma anlaşmalarının en önemli amacı öncelikle vergi mükellefleri açısından ve sonrasında da vergi idaresi açısından belirsizlikleri ortadan kaldırmasıdır.

OECD Rehberine göre; peşin fiyatlandırma anlaşmalarının asıl amacı bu anlaşmalar yoluyla vergi kaynaklı anlaşmazlıkların çözümü hususunda yol göstermek, ortaya çıkacak çifte vergilendirme sorununun çözümüne yardımcı olmak ve vergisel uygulamalara ilişkin mükelleflere kesin bilgiler sağlamaktır.⁴⁴

Peşin fiyatlandırma anlaşmasıyla mükellefler doğru emsal fiyatı bulabilecekleri yöntemi tespit etmiş olacaklardır. İdare ile emsal fiyat açısından çıkabilecek olası anlaşmazlıkları önlemiş ve böylece yöntemin yanlış belirlenmesinden kaynaklanan ceza yükünden de kurtulmuş olacaklardır. Diğer taraftan vergi idareleri için de yöntem tespiti kontrol altına alınmış olacaktır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile tespit edilecek fiyat konusunda bir pazarlık durumunun varlığından söz etmek kesinlikle mümkün değildir. Seçilen yöntemin yanlış uygulanması veya fiyatlamaya ilişkin yanlış hesaplamalar yapılması eleştiri konusu yapılabilecektir. Anlaşmanın sağlanması halinde eleştirilemeyecek olan tek konu, yöntem seçimi olacaktır. Anlaşma, sadece uygulayacağı yöntem konusunda kararsızlık

⁴³ Gümüş, **a.g.e.**, s. 145.

⁴⁴ Taşkın, **a.g.e.**, s. 136.

yaşayan mükellefler açısından belli şart ve süreler dahilinde kesinlik taşıyan bir sonucun belirlenmesi olanağını getirmektedir.⁴⁵

2.3.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Türleri

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları anlaşmada yer alan tarafların sayısına göre belirlenecektir. Taraf sayısı yürürlüğe girecek anlaşmanın ilişkili kişileri ve onların bulundukları ülkenin dahil olmasına göre çeşitlendirilebilir. Anlaşmalar tek taraflı olabileceği gibi iki veya çok taraflı da olabilir.

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları konusunda bazı ülkeler tek taraflı anlaşmalar yapmaktadır. Çok uluslu şirketler o ülkede yerleşik olan birimi ile ulusal vergi idaresi arasında anlaşma yapabilirler. Yapılan anlaşma diğer ülkenin vergilendirme alanında faaliyet gösteren ilişkili kuruluşun vergi yükümlülüğünü etkileyebilmektedir.⁴⁶ Çifte vergilendirme riski nedeniyle, birçok ülke ikili ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması yoluna gitmektedirler.

Mükellefler anlaşmanın taraflarına göre, tek taraflı (Unilateral APA), iki taraflı (Bilateral APA) ya da çok taraflı (Multilateral APA) olmak üzere peşin fiyatlandırma anlaşmaları yapılabilecektir. Tek taraflı yapılan anlaşmalar, faaliyetin gerçekleştirildiği ülkenin vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında yapılan anlaşmalardır. İlgili ülke dışındaki ülkelerin vergi idareleri bu anlaşmada taraf olmayacaktır.⁴⁷ İki taraflı

⁴⁵ Yasemin Öztaş, “**Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı, İstanbul, 2009, s. 74-75.

⁴⁶ Mehmet Aktaş, **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, Şubat 2004, s. 142.

⁴⁷ Köse, Ferhatoğlu, **a.g.e.**, s.108.

anlaşmalar, çok uluslu şirketin iki farklı ülkede faaliyette bulunan şirketleri ile faaliyette bulunulan bu ülkelerin vergi idareleri arasında yapılan anlaşmadır.⁴⁸

Örnek verilecek olursa, Türkiye ve Almanya'nın taraf olduğu bir anlaşmada bu ülkelerdeki ana şirket ve ilişkili şirketleri arasındaki mal veya hizmet alım satımında uygulanacak yöntem konusunda anlaşmaya varılmaktadır.⁴⁹

Çok taraflı vergilendirme anlaşmaları ise, ikiden fazla ülkede faaliyet gösteren vergi mükellefleri ile bu ülkelerdeki vergi idareleri arasında yapılan anlaşmalardır. Çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla yapılacak anlaşmalardaki taraf sayısı oldukça önemlidir.

Peşin fiyat anlaşmalarında karşılaşılabilecek en önemli sorunlardan bir tanesi anlaşma yapılan ülke dışında diğer ülkelerde bulunan ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet ticaretinin vergilendirilmesinde karşılaşılabilecek vergisel uygulamaların risk oluşturma durumudur. Zira anlaşmada belirlenen yöntem yalnızca taraf olan ülkelerde gerçekleştirilecek ticari işlemlere ilişkindir.

2.3.3.1. Tek Taraflı Anlaşmalar

Tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarında taraflar yalnızca mükellef ile faaliyette bulunulan ülkenin vergi idaresidir. Mükellef ilişkili kişileriyle gerçekleştirilen mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri sırasında uygulayacağı fiyat veya bedelin tespiti için idareye başvurmaktadır. Örneğin, Türkiye'de yerleşik (X) Kurumunun Almanya'daki ilişkili kişisi (Y) Kurumu ile yapacağı işlemlerde kullanmak üzere

⁴⁸ Köse, Ferhatoğlu, **a.e.**, s. 109.

⁴⁹ Feyyaz Yazar, "Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları", **Vergi Dünyası**, Ocak 2008, Sayı: 317, s. 140.

yöntem tespiti için Türkiye’de vergi idaresine başvurarak anlaşma yapması tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmasıdır.⁵⁰

Tek taraflı peşin fiyat anlaşmaları sadece imzalandığı ülkenin vergi idaresine karşı gerçekleştirilecek işlemlerde koruma sağladığı için çifte vergilendirmenin önlenmesi açısından eleştiri konusu edilebilmektedir. Bu anlaşmada konu ile ilgili olarak diğer yetkililer bilgilendirilmeden anlaşma sonuçlandırılmaktadır.⁵¹ Yapılan anlaşmanın sağlayacağı korumanın kapsamının iyi değerlendirilip yapılacak işlemler de düşünülmeli ve ona göre tek taraflı anlaşmanın mükellef beklentilerini karşılama durumu değerlendirilmelidir.

Tek taraflı anlaşmalar, mükelleflerin çifte vergilendirme riskini ortadan kaldıracak bir nitelikte olmayıp aslında uluslararası ticaret yapan şirketlerin sadece tek bir ülkedeki (ki genelde bu ülke şirket merkezinin bulunduğu ülke olmaktadır) vergisel risklerini ortadan kaldırmaktadır. Tek bir ülkeyle yapılan peşin fiyatlandırma anlaşmaları diğer ülkeleri bağlamamaktadır. Diğer ülkeler, yapılan bu anlaşmayı tanınmayabilecek ve bu anlaşma gereği yapılan düzeltmeleri de kabul etmeyebileceklerdir.⁵² OECD bu ve benzeri sebeplerle tek taraflı anlaşmaları pek önermemektedir.⁵³

2.3.3.2. İki Taraflı Anlaşmalar

İki taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması, çok uluslu bir şirketin farklı ülkelerde mukim ilişkili kişileriyle gerçekleştirdikleri mal veya hizmet alım-satımı sırasında

⁵⁰ Biçer, **a.g.e.**, s. 144.

⁵¹ Dilaver, **a.g.e.**, s. 147.

⁵² Bilekin Özdemir, **Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**, Ankara, Maliye Hukuk Yayınları, Kasım 2006, s. 31.

⁵³ OECD **Transfer Pricing Guidelines**, IV-F, p. 4.173.

uygulayacağı fiyat veya bedelin tespitine yönelik, bu iki ülkenin vergi idareleri arasında yapılan anlaşmalardır.⁵⁴

Türkiye’de yerleşik (X) Kurumunun Almanya’daki ilişkili kişisi (Y) Kurumu ile yapacağı işlemlerde kullanmak üzere yöntem tespiti için Türk ve Alman vergi idaresinin taraf olduğu bir anlaşma yapması iki taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması niteliğinde olup⁵⁵ mükellef açısından vergi güvenliğini daha fazla garanti eden bir niteliğe sahiptir.

Çifte vergilendirmeyi engelleme açısından hem ülkeler hem de mükellefler çoğunlukla çift taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarını tercih etmektedirler.

2.3.3.3. Çok Taraflı Anlaşmalar

Çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması ise ikiden fazla ülkede faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin, ilişkili kişiler ile gerçekleştirdikleri mal veya hizmet alım ya da satımında uygulayacakları fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntem konusunda, bu ülkelerin vergi idareleri arasında yapılan anlaşmalardır.⁵⁶

Türkiye’de yerleşik bir kurumunun gerçekleştireceği işlemlerde kullanmak üzere yöntem tespiti için Türk vergi idaresinin yanında Alman ve Fransız vergi idarelerinin katıldığı bir anlaşmada yer alması çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması olarak adlandırılmaktadır.⁵⁷

Anlaşma türlerinin seçimi ülkelere göre farklılık gösterebilmektedir. Örneğin Danimarka’da ve Kolombiya’da tek taraflı anlaşmaları, Japonya, Meksika ve

⁵⁴ Öztaş, **a.g.e.**, s. 75.

⁵⁵ Biçer, **a.g.e.**, s. 144.

⁵⁶ Köse, Ferhatoglu, **a.g.e.**, s. 109.

⁵⁷ Biçer, **a.g.e.**, s. 144.

Avustralya’da hem tek taraflı hem de iki taraflı anlaşmaları yapılabiliyorken, ABD’de tek taraflı, iki taraflı ve çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile ilgili düzenlemeler bulunmaktadır.⁵⁸ OECD tarafından ise iki taraflı ya da çok taraflı anlaşmalar yapılması tavsiye edilmektedir.⁵⁹

Türk vergi mevzuatı açısından değerlendirme yapmak gerekirse, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. maddesinde ‘Maliye Bakanlığı ile anlaşarak’ ifadesinden hareketle, tek taraflı anlaşmaların uygulanabileceği⁶⁰ sonucuna varılacaktır. Ayrıca 1 Seri No’lu Tebliğ’de mükellefin iki ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması talep edebileceği belirtilmiştir.

2.3.4. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Avantajları

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları avantajları ve dezavantajları olan çok yönlü bir süreci içermektedir. Ancak yapılan değerlendirmeler sonucu ihtilafların çözümünde avantajlarının dezavantajlarından fazla olduğu yönünde genel tespitler bulunmaktadır.⁶¹ Mükellef vergi idaresi ile anlaşma yapıp yapmama konusunda karar verirken içinde bulunduğu koşulları değerlendirir. Anlaşmanın kendisine sağlayacağı fayda kararındaki önemli etkenlerden biridir.⁶²

OECD düzenlemelerine göre peşin fiyatlandırma anlaşmalarının faydaları genel olarak; mükellefe belirlilik sunması, mükellef ve idarenin uyum içinde birlikte çalışmasına imkan sağlaması, transfer fiyatlandırmasına yönelik maliyetli ve zaman alan inceleme ve ihtilafların önüne geçilmesi ve iki veya çok taraflı anlaşmalarda çifte

⁵⁸ Taşkın, **a.g.e.**, s.7.

⁵⁹ OECD **Transfer Pricing Guidelines**, IV-F, p. 4.173.

⁶⁰ Dilaver, **a.g.e.**, s.148.

⁶¹ Elif Cenkeri, “**Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemi**”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İstanbul, 2005, s. 70.

⁶² Gümüüş, **a.g.e.**, s. 143.

vergilendirme riskinin azaltılmasıdır.⁶³ Buna karşın Türk Vergi İdaresi'nin görüşüne göre peşin fiyatlandırma anlaşmalarının sağladığı hukuki yararın ve anlaşma amacının daha çok transfer fiyatlandırmasına yönelik olası vergi ihtilaflarının önüne geçilmesidir.⁶⁴

2.3.4.1. Uygulamada Kesinlik Sağlama ve Vergi Planlamasına İmkan Tanıma

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının sağladığı en büyük avantaj şüphesiz ki seçilen yöntemin kesinlik içermesi ve bu yöntemin herhangi bir incelemeye, cezaya konu olmayacak olmasıdır. Bu sayede mükellefler mali açıdan plan yapabilme ve önünü görebilme imkanına sahip olmaktadır.⁶⁵

OECD Rehberinde yer alan düzenlemeye göre;⁶⁶ anlaşma koşullarının yerine getirilmesi suretiyle mükelleflere ilgili transfer fiyatlandırması konusu ile ilgili, belirlenen zaman içinde vergisel uygulamalar konusunda kesinlik sağlanır. Anlaşmanın sağladığı kesinlik sayesinde mükellefler vergi yükümlülüklerini öngörüp daha uygun bir vergi ortamında yatırımlarını planlayabilirler.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin gerekçesinde “*Bu şekilde tespit edilen yöntem, belirlenen koşullar altında eleştiri konusu yapılamayacaktır. Bu sistemin en büyük avantajı, mükellefler açısından belli bir süre için uygulanacak yöntemin kesinlik taşıması ve herhangi bir eleştiri, ceza riski olmadan plan yapabilme, önünü görebilme olanağı vermesidir. İdare açısından en büyük avantaj*

⁶³ OECD **Transfer Pricing Guidelines**, IV-F, p. 4.15-4.157.

⁶⁴ Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında 06.12.2007 tarihli 26722 Resmi Gazete sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, md: 14.

⁶⁵ Emre Kartaloğlu, “Peşin Fiyatlandırma Anlaşması Yapabilmek İçin Büyük Mükellef Olmak Gerekıyor”, **Vergi Sorunları**, Eylül 2007, Sayı: 228, s. 98.

⁶⁶ OECD **Transfer Pricing Guidelines**, IV-F, p. 4.153.

ise konunun başlangıçta belli bir anlaşma ile belirlenmesi ve eleştiri sürecinden başlayarak yargı sürecine kadar taşınabilecek bir işlemin getirdiği zaman ve iş yükünden tasarruf sağlanmasıdır.” ifadesi yer almaktadır. Buna göre mükellef anlaşmada yer alan hükümlere uyması durumunda herhangi bir ek vergi tarhiyatı ile karşılaşmayacaktır.

Yapılan anlaşmayla denetim riski azalmış olmaktadır. Mükelleflerin karşılaşabileceği muhtemel cezaların risk olarak ortadan kalkmış olması mükellefe önemli oranda bir rahatlama sağlamaktadır. Belirsizlik durumunun da ortadan kalmasıyla mükellefler asıl faaliyet konularına daha fazla vakit ayırabileceklerdir.⁶⁷

Yapılan peşin fiyatlandırma anlaşmaları, vergi idareleri ve vergi mükellefleri için yüksek maliyetli ve zaman kaybına neden olan transfer fiyatlaması incelemelerini ortadan kaldırarak, incelemeler için daha az kaynak tahsis edilmesine ve de transfer fiyatlandırması açısından sorunlu olan konularda mahkeme aşamasına gelmeden çözülmesine imkan tanımaktadır.⁶⁸ Bir peşin fiyatlandırma anlaşması imzalandığında mükellef hakkında daha fazla bilgiye sahip olunacak ve mükellefin gelecek dönemlerdeki olası vergi beyanı incelemeleri için daha az kaynağa ihtiyaç duyulacaktır. Geleneksel bir vergi incelemesine kıyasla zaman tasarrufu sağlanacaktır.⁶⁹

2.3.4.2. Vergi İdaresi ve Mükellefler Arasında İşbirliği Sağlanması

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarında sürecin başarılı bir şekilde tamamlanabilmesi için mükellef ve idarenin uyum içinde çalışması gereklidir. Bu süreçte iki taraf arasında

⁶⁷ Işık, **a.g.e.**, s. 209.

⁶⁸ Metin Eren, “Transfer Fiyatlandırmalarında Karşılaşılabilecek Muhtemel Vergi İhtilaflarına Yönelik İlk Kez Uygulanan ‘Tek Taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşması’”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ekim 2011, Sayı: 94, s. 263.

⁶⁹ OECD **Transfer Pricing Guidelines**, IV-F, p. 4.155.

karşılıklı işbirliği ortamı sağlanmış olacaktır. Şöyle ki; idare mükellefin fiyatlandırma yöntemlerinin analizlerine, faydalı sektör verilerinin analizlerine ulaşma imkanı elde ederken emsal bedelin tespitine ilişkin karşılaşılan güçlüklerin farkına varacaktır.⁷⁰ Mükellefler de idare ile ortak çalışma imkanına sahip olurken, idarenin konuyla ilgili uygulamaları ve benimsedikleri felsefe hakkında önemli ölçüde bilgi sahibi olmaktadır.⁷¹

Ülkemizdeki vergi sisteminde de peşin fiyatlandırma anlaşmalarının başvuru ve hazırlık aşamalarından başlayarak mükellef ve idare arasında sürekli bir iş birliği oluşacaktır. Anlaşmanın kabul edilmesinden sonra da mükellefin hazırlayacağı yıllık raporlarla devam eden iletişim halinde olacaklardır.⁷²

İki veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmasının imza süreci içerisinde mükellef ve idare arasındaki istişare ve iş birliği hali ayrıca anlaşmaya taraf olan ülkeler arasında da transfer fiyatlandırmasına yönelik konularda daha yakın ilişkilerin ortaya çıkmasına sebep olacaktır.⁷³

2.3.4.3. İki Veya Çok Taraflı Anlaşmalarda Çifte Vergilendirme Olasılığının Azalması

İki veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarında, işlemin gerçekleştiği tüm ülkelerdeki idarelerin anlaşmaya taraf olması sebebiyle çifte vergilendirme olasılığı büyük oranda azalmaktadır. Bununla birlikte iki veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarıyla üretilmesi zor olan ve zaman alan geçmiş yıl verileri yerine cari yıl

⁷⁰ Ayben Ünel, “Peşin Fiyatlandırma Anlaşması: Avantajı Kullanmak”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ekim 2011, Sayı: 94, s. 106.

⁷¹ Dilaver, **a.g.e.**, s.154.

⁷² Köse, Ferhatoğlu, **a.g.e.**, s. 110.

⁷³ **OECD Transfer Pricing Guidelines**, IV-F, p. 4.154.

verileri üzerinde çalışılacağından anlaşmanın tamamlanması için gerekli olan zaman önemli oranda azalacaktır.⁷⁴

Aralarında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunan iki ülkeden birinde kabul edilen peşin fiyatlandırma anlaşmaları, diğer ülke tarafından da iç hukuk düzenlemelerinde yer almasa bile, karşılıklı anlaşma usulü ilkeleri çerçevesinde uygulanarak çifte vergilendirme olasılığını ortadan kaldıracaktır.⁷⁵

2.3.4.4. Anlaşma Süresinin Uzatılabilmesi

OECD Rehberi'ne göre, bazı durumlarda peşin fiyatlandırma anlaşmalarının geçerlilik süresinin uzatılması konusunda opsiyon tanınmaktadır. Anlaşma süresi sona erdiğinde taraf olan vergi idareleri ve mükellefler bir araya gelerek anlaşmanın şartları ve süresi üzerinde yeniden müzakerelerde bulunma imkanı tanımaktadır.⁷⁶

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının, uygulandıkları dönemi uzatma imkanının olması neticesinde, anlaşmanın süresinin bitmesi ve müzakerelere yeniden başlanması halinde mükellefler yükümlülüklerini daha kolay tahmin edeceklerdir.⁷⁷

2.3.4.5. İdarenin Belirli Konularda Uzmanlık Kazanması

Bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının, imzalanmasına kadar olan süreçte, açıklayıcı ve bilgilendirici özellikleri söz konusudur. Bu sayede vergi idareleri uluslararası alanda çok uluslu şirketlerin gerçekleştirmiş olduğu karmaşık ticari

⁷⁴ OECD **Transfer Pricing Guidelines**, IV-F, p. 4.156.

⁷⁵ Köse, Ferhatoglu, **a.g.e.**, s. 112.

⁷⁶ OECD **Transfer Pricing Guidelines**, IV-F, p. 4.153.

⁷⁷ Akın Tavuz, “Önceden Fiyatlama Anlaşmaları (Advance Pricing Arrangements)”, **Vergi Dünyası**, Haziran 2007, Sayı: 310, s. 61.

faaliyetleri anlama imkanına sahip olacaklardır. Vergi idareleri küresel ticaret ve vergilendirilmesi ile ilgili teknik konularda uzmanlaşacaktır.⁷⁸

Belirli sektördeki ve konulardaki işlemler üzerinde idarenin kazanacağı uzmanlık, teknik olarak yetkinlik kazanan elemanlar vasıtasıyla, benzer durumdaki diğer işlemler için idareye daha iyi hizmet sunma olanağı sağlayacaktır.⁷⁹

2.3.5. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Dezavantajları

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının dezavantajları uygulandıkları ülkelerin yasal düzenlemeleri kapsamında farklılık gösterebilmektedir. Ancak genelde bakıldığında temel dezavantajlı yanı, şirkete ait gizli kalması gereken belgelerin açıklanarak aleniyet kazanmasıdır. Bunu önlemek için özellikle vergi idarelerinin elde etmiş olduğu belgelerin gizliliğine özel önem göstermesi gerekmektedir.⁸⁰ Bunun yanı sıra anlaşma süreçlerinin uzun zaman alarak tarafları yorması, karmaşık bir yapıda olması, anlaşmaya uyum maliyetlerinin yüksekliği ve anlaşmaya uyumsuz davranışta bulunulup bulunulmadığının tespitine yönelik denetimlerdeki artan yoğunluk, belgelendirmenin zahmetli olması gibi noktalar önemli dezavantajları arasında yer almaktadır.⁸¹

⁷⁸ OECD **Transfer Pricing Guidelines**, IV-F, p. 4.157.

⁷⁹ Tanrikulu, **a.g.e.**, s. 131.

⁸⁰ OECD **Transfer Pricing Guidelines**, IV-F, p. 4.168.

⁸¹ Borkowski, S. C. and Gaffney, M. A. **Proactive Transfer Pricing Risk Management in PATA Countries**, Journal of International Accounting Research: Fall, 2014, 13(2),s.31

2.3.5.1. Tek Taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Çifte Vergilendirme Sorunu

Tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları, mükellefler açısından kesinlilik ihtiva etmemektedir. Bu anlaşmalar diğer ülkelerin vergi idareleri tarafından geçerli görünmeyebilecektir. Özellikle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının olmadığı durumda⁸² mükellefin mukim olduğu ülkenin vergi idaresi ile mükellef arasında, mükellefin faaliyetlerini gerçekleştirdiği diğer ülkelerin vergi idareleri dikkate alınmadan yapılan anlaşma, mükellefin çifte vergilendirmeye tabi tutulmasına engel değildir.⁸³

2.3.5.2. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Maliyeti

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının bir diğer dezavantajı transfer fiyatlandırması kaynaklı uyumsuzlukların çözümüne yönelik diğer yöntemlerden daha maliyetli olmasıdır. Peşin fiyat anlaşmalarının süreçleri işin içine uzmanların da dahil olmasının ardından bir hayli uzamaktadır. Gerek danışmalara ödenecek ücretler dolayısıyla artan maliyetler gerekse sürecin uzunluğu küçük şirketler için anlaşmaların cazibesini azaltmaktadır.⁸⁴

Sürecin yüksek maliyet ve zaman gerektirmesi peşin fiyatlandırma anlaşmalarından tüm mükelleflerin yararlanmasını zorlaştırmaktadır. Daha çok yüksek ölçekli transfer fiyatlandırması vakalarının çözümünde peşin fiyatlandırma anlaşmaları tercih edilmektedir.⁸⁵

⁸² Köse, Ferhatoglu, **a.g.e.**, s. 111.

⁸³ OECD **Transfer Pricing Guidelines**, IV-F, p. 4.158.

⁸⁴ Işık, **a.g.e.**, s. 211.

⁸⁵ OECD **Transfer Pricing Guidelines**, IV-F, p. 4.169.

Ülkemizdeki uygulamada mükelleflerin anlaşmaya başvuru yapabilmeleri için ve var olan anlaşmaları yenilemeleri için başvuru ve yenileme harçlarını ödemeleri zorunluluğu vardı. Ancak bu harçlar çok yüksek olduğu için anlaşmaya başvuru yapan mükellef sayısı oldukça düşük kaldı. Bu nedenle 2017 yılında 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 32. maddesi ile 492 sayılı Kanun'a bağlı (8) sayılı Tarifenin "XII - Transfer fiyatlandırması ile ilgili yöntem belirleme anlaşması harçları:" başlıklı bölümü yürürlükten kaldırıldı. Böylece anlaşmanın tercih edilmeme sebeplerinden biri ortadan kalkmış oldu.

2.3.5.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Zaman Faktörü

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının uzun zaman alması mükelleflerin bu yönteme başvurmalarının önünde büyük bir engel teşkil etmektedir. Anlaşmalarda karşılıklı anlaşma prosedürlerinin uygulanmasından dolayı zaman kaybı meydana gelebilmektedir.⁸⁶

Anlaşma taraflarından birinin devlet olması da zaman alan bir neden olarak karşımıza çıkmaktadır. Devlette işlerin zaten yavaş işlemesi, özünde karmaşık olan bu işlemlerin hızlı çözülmesine olanak tanımamaktadır.⁸⁷

Anlaşmalar ileriye dönük yapılmaktadır. Ancak hızlı değişen ve kırılgan olan sektörlerde yapılan anlaşmalar mükellefi bir süre sonra sıkıntıya sokabilecektir. Bu sebeple anlaşmalar kısa süreli ve esnek olmalıdır.⁸⁸ Burada esnek olmaktan kasıt,

⁸⁶ Köse, Ferhatoğlu, **a.g.e.**, s. 112.

⁸⁷ Işık, **a.g.e.**, s. 202.

⁸⁸ OECD **Transfer Pricing Guidelines**, IV-F, p. 4.160.

gelecek dönemde mükellefler için değişiklik arz edebilecek parametrelerin göz önünde bulundurulmasıdır.⁸⁹

2.3.5.4. İncelemeye Alınma Olasılığı

Mükelleflerin peşin fiyatlandırma anlaşmasına başvuruları sırasında vergi idaresine teslim ettikleri belgelerle, daha önce incelemeye konu olmuş ancak ortaya çıkmamış olan bazı durumların belirgin hale gelmesine sebep olabilecektir. Bu durumda anlaşmalar mükelleflerin incelemeye alınması ihtimalini meydana getirecektir.⁹⁰ Vergi idaresinin peşin fiyatlandırma anlaşmasıyla elde ettiği bilgi ve belgeleri anlaşma haricinde kontrol, denetim ve dava konusu gibi unsurlarda da kullanabileceği dikkate alınmalıdır.⁹¹

Mükellef tarafından idareye sunulan bilgi ve belgeler anlaşma gerçekleşmemiş olsa dahi herhangi bir inceleme için kaynak gösterilmemeli ve anlaşmanın sağlanamamış olması da inceleme nedeni olarak gösterilmemelidir.⁹²

Peşin fiyat anlaşmalarının Türkiye’de yeterince kullanılmamasının en temel nedeninin uygulamadaki belirsizlikler olduğu söylenebilir. Anlaşma sürecinin anlaşmazlıkla sonuçlanması halinde mükellefin eskisine oranla daha fazla denetim riski altına gireceği beklentisi şirketleri bu sürece hiç yaklaşamamaya itmektedir.⁹³ Anlaşma sürecinde şeffaflığın sağlanamaması ve bunun sağlanacağına ilişkin mükelleflerin ikna edilememiş olması da yine mükelleflerin anlaşmadan uzak durmalarına sebebiyet vermiştir.

⁸⁹ Cihan Yıldırım, “Transfer Fiyatlandırmasında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları: Uygulamaları ve Mükelleflere Yaşatabileceği Bazı Sıkıntılar”, **Mali Pusula**, Ekim 2007, Sayı: 34, s. 47-48.

⁹⁰ Köse, Ferhatoğlu, **a.g.e.**, s. 112.

⁹¹ Yıldırım, **a.g.e.**, s. 48.

⁹² Tanrıkulu, **a.g.e.**, s. 132.

⁹³ 3 Seri Nolu Tebliğ de yapılan düzenleme ile bu olumsuzluk halinin giderileceği düşünülmektedir.

Ve son olarak da yapılan tüm masraf ve harcanan tüm zamana rağmen peşin fiyatlandırma sürecinin anlaşmayla sonuçlanmama riski vardır. Anlaşmanın sağlanamaması halinde yapılan tüm çabalar boşa gidecektir. Bu riskin var olması bile anlaşmadan uzak kalınmasına sebep olabilen bir sebeptir.⁹⁴



⁹⁴Yalçiner, Ertürk, **a.g.e.**, s.416, 11.11.2018.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARININ HUKUKİ NİTELİĞİ VE UYGULAMA SÜREÇLERİ

3.1. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına İlişkin Yasal Düzenlemeler

Vergi hukuku, devletin kamu gücüyle temel hak ve özgürlüklere müdahalesini konu alan bir kamu hukuku alanıdır. Bu alanda idarenin, mükelleflerle vergilendirme ile ilgili bir konuda anlaşma yapabilmesi için kanuni bir yetkiye ihtiyacı olacaktır. Şöyle ki peşin fiyatlandırma anlaşmaları yalnızca kanunda açıkça bir düzenleme varsa yapılabilecektir.¹

Yerel mevzuatımızda peşin fiyatlandırma anlaşmalarının birincil nitelikteki hukuki kaynağı, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. maddesinin 5. fıkrasıdır. Anılan madde ile peşin fiyatlandırma anlaşmaları hukuk sistemimize dahil olmuştur. Bu anlaşmaların konusu, ilişkili kişilerle gerçekleştirilecek işlemlere yönelik transfer fiyatının tespitinde belirli bir süre uygulanacak olan yöntemin belirlenmesidir.

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarına yönelik yapılan bir diğer düzenleme ise 2007/12888 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’dır. Kanunda yer alan hükümlerin anlaşılması ve uygulanması adına Maliye Bakanlığı tarafından 1 Seri No’lu – 2 Seri No’lu - 3 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ yayımlanmıştır. Yine bu tebliğler de peşin fiyatlandırma anlaşmalarının hukuki dayanağını oluşturmaktadır.

¹ Funda Başaran Yavaşlar, “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları ve Bu Anlaşmaların Anayasal Sınırları”, **Uluslararası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması Sempozyumu Bildiri Kitabı**, y.y., t.y., s. 295, (Çevrimiçi), <https://www.fundabasaran.com/pdf/pesin-fiyatlandirma-anlasmalari-ve-bu-anlasmalarin-anayasal-sinirlari.pdf>, 14.11.2019.

7 Aralık 2017 tarihli ve 30263 sayılı Resmi Gazete ‘de, Transfer Fiyatlandırması Yolıyla Örtülü Kazanç Dağıtımına İlişkin 1 Nolu Genel Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair 3 Seri No’lu Tebliğ yayımlanmıştır. 3 Seri No’lu Tebliğ ile peşin fiyatlandırma anlaşmalarına yönelik önemli değişiklikler yapılmıştır. Yapılan bazı değişikliklerin peşin fiyatlandırma anlaşmalarının uygulanmasının önündeki engelleri kaldırarak nitelikte olduğu düşünülmektedir. Anılan tebliğde yer alan ve anlaşmanın tercih edilmesine olumlu etkiler yaratacağı düşünülen düzenlemeler şöyledir:

- PFA yalnızca kurumlar vergisi mükelleflerini içermektedir.
- PFA ilişkin süreç, vergi mükellefinin yazılı başvurusu ile başlamaktadır.
- Tek taraflı PFA için, talep mektubunun idarenin kayıtlarına girildiği tarihten itibaren dokuz ay içerisinde ve iki veya çok taraflı PFA için on sekiz ay içerisinde neticelendirilmesi gerekmektedir.
- Anlaşma, diğer vergi mükelleflerinin emsali olarak veya yapılan işlemlerin kanıtı olarak kullanılamaz.
- Mükellefler, sözleşmenin konusu ile ilgili olarak herhangi bir zamanda incelenebilecektir. Ancak mükellefin başvurusunun reddedilmesi, mükellefin başvurusunu geri çekmesi otomatik olarak vergi incelemesi sebebi olarak gösterilemeyecektir.
- PFA’nın süresi en fazla üç yıl olacak ve sözleşmede imzalanan tarihten itibaren belirtilen süre ve koşullar dahilinde geçerli olacaktır.
- Geçmiş vergi dönemlerini sözleşme kapsamına dahil etmek mümkündür ve bu gibi durumlarda, imzalanan sözleşme, Vergi Usul Kanunu'nun pişmanlık ve düzeltme hükümlerine bildirim dilekçesinin yerine geçmektedir ve 15 gün içinde doldurulması zorunludur.

- Anlaşmanın geçmiş vergi dönemlerine uygulanması sebebiyle ortaya çıkacak ek kurum kazancı için transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazançların dağıtımını önlemek amacıyla tebliğde belirtilen şartlar oluşturulmalıdır.

3.2. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Anayasal Durumu

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin emsal fiyatın belirlenmesinde kullanılacak olan yöntem, şirketlerin gelir ve gider miktarlarını etkileyeceği için vergi matrahının belirlenmesinde de etkili olacaktır.² Peşin fiyatlandırma anlaşmalarıyla idareye vergi matrahının belirlenmesi hususunda takdir yetkisi³ verilmektedir. İdare, anlaşmanın tarafı olarak yöntemi belirleyerek fiyatın oluşmasını sağlayacak ve bu fiyat da matraha etki edecektir. Burada önemli olan, matrahın emsallerine uyun olacak şekilde belirlendiğinin saplanmasıdır.⁴

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının anayasal durumunun belirlenmesi için bu anlaşmaların vergi hukukundaki tarh işleminin unsurları ile olan bağlantısının incelenmesi gerekmektedir. Şöyle ki peşin fiyatlandırma anlaşmalarının matraha etki etmesi tarh işleminin konu unsuruna⁵ ilişkindir. Yöntemin belirlenmesini sağlayan emsal bedel ise tarh işleminin sebep unsuruna⁶ ilişkindir. Tarh işleminin bu iki unsuru arasında

² Oytun Canyaş, “Peşin Fiyat Anlaşmalarının ve Anlaşmadan Ayrılabilir İşlemlerin Yargısal Denetimi”, **Vergi Sorunları**, Ekim 2014, Sayı:313, s. 137.

³ Çeşitli çözüm yöntemleri arasında idareye tanınan seçme serbestisi.

⁴ Billur Yaltı, “Kurumlar Vergisi Kanununun ‘Yenisi’: Peşin Fiyat Sözleşmeleri”, **Vergi Sorunları**, Aralık 2006, Sayı: 219, s. 19.

⁵ Tarh işleminde konu unsuru; işlemin doğurduğu hukuki sonuçtur. Örneğin gelir elde eden kişilerden gelir vergisi alınır. (Kaynak: Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 23. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, Eylül 2014. s.92.)

⁶ Tarh işleminde sebep unsuru; idareyi işlem yapmaya yöneltten etkidir. Vergiyi doğuran olay tarh işleminin sebep unsurunu oluşturmaktadır. (Kaynak: Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.e.** s.92.)

illiyet bağı vardır. Bu iki unsur arasında sebep-sonuç ilişkisi kurulamazsa gerçekleştirilen işlem hukuka aykırı olacaktır.⁷

Vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince⁸ tarh işleminin konu-sebeup unsurlarında takdir yetkisinin kullanılacağı bir alan oluşturulması mümkün değildir. T.C. Anayasa Mahkemesi'nin yerleşik içtihadına göre bir verginin kanun ile konulmuş sayılması için verginin kurucu öğelerinin kanun ile belirlenmesi gerekmektedir.⁹ Peşin fiyatlandırma anlaşmasının yapılması, idarenin tarh işleminin konu unsurunda takdir yetkisini kullanması anlamına geldiği için vergilerin yasallığı ilkesine aykırıdır.¹⁰

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının anayasal durumu açısından getirilecek diğer bir eleştiri de Anayasa'nın 10. maddesinde düzenlenmiş olan eşitlik kavramına ilişkindir. Hukuk devletlerinde idarenin her bir vergi yükümlüsüne eşit davranması, birinin diğerine nazaran aleyhte işlem görmemesi gerekmektedir.¹¹ Zira peşin fiyatlandırma anlaşmalarında süreç başvuru yapan mükellef ve idare arasında mahremiyet sebebiyle gizli olarak yürütölmektedir. Anlaşma yolunu tercih eden mükelleflere keyfî muameleler yapıp yapılmadığı, herhangi bir imtiyaz tanınıp tanınmadığı diğer mükellefler tarafından bilinmemektedir. Bu süreçte mahremiyet ilkesi zedelenmeyecek şekilde bilgilendirme yapılması idarenin keyfî davranmasını

⁷ Canyaş, **a.g.e.**, s. 138.

⁸ Anayasa 73. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlölükler kanunla konulur, değıştirilir veya kaldırılır.*”

⁹ İrem Berksoy, “Vergi Güvenliğinin İki Boyutu: Yasallık İlkesi Karşısında Meşru Güven İlkesi”, **Journal of Life Economics**, 2016, Cilt: 3, Sayı: 1 s. 72.

¹⁰ Canyaş, **a.g.e.**, s. 137-138.

¹¹ Diane M. Ring, “On the Frontier of Procedural Innovation: Advance Pricing Agreements and the Struggle to Allocate Income For Cross Border Taxation”, **Boston Collage Law School Legal Studies Research Paper Series**, Ocak 2000, s. 147, (Çevrimiçi), <https://poseidon01.ssrn.com/delivery.php?ID=470002118005100066113031098091110092096075037082045007068103003085117001006092013029013055021115109098101082090027009085085121011054047077103081115027105030067053085004070089020095030004120085010095072086079089121018029105092120104093068122066084&EXT=pdf>, 17.10.2019.

engelleyebilecektir.¹² Böylelikle, mükellefler arasında farklı uygulamalar yapılmasının da önüne geçilmiş, eşitlik sağlanmış olacaktır.

3.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Hukuki Niteliği

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları hukuksal olarak, belirli bir dönemde kontrol edilen işlemlerde uygulanacak olan fiyatlandırma yöntemine ilişkin bağlayıcı bir ön anlaşma olarak kabul edilebilmektedir. Peşin fiyatlandırma düzenlemeleri Türk hukukunda sözleşme olarak addedilmiştir.¹³ Bu bağlamda Kurumlar Vergisi Kanunu 13. maddesinin 5. fıkrasında mükellef ile idare arasında yapılacak anlaşmadan bahsedildiği gibi Bakanlar Kurulu’nun Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar’ının 3. maddesinin e bendinde de mükellef ile idare arasında yapılacak olan bu anlaşma peşin fiyat anlaşması olarak adlandırılmıştır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının hukuki nitelik bakımından idare hukuku rejimine mi yoksa özel hukuk rejimine mi tabi olacağının belirlenmesi, idarenin tüm sözleşmelerinde olduğu gibi, anlaşma sebebiyle meydana gelen uyuşmazlıkların görüleceği yargı makamının belirlenmesi açısından önem taşımaktadır.¹⁴

İdare faaliyetlerini genellikle tek taraflı tasarruflarıyla sürdürmektedir. Ancak bazı durumlarda faaliyetlerini gerçekleştirmek adına, özel hukuk kişileriyle birbirine uyan karşılıklı irade açıklamaları ile oluşan sözleşmelerden yararlanmaktadır.¹⁵ İdarenin taraf olduğu sözleşmeler genel olarak ‘idarenin sözleşmeleri’ olarak adlandırılrsa da tabi

¹² Yaltı, **a.g.e.**, s. 20-21.

¹³ Canyaş, **a.g.e.**, s. 139.

¹⁴ M. Ayhan Tekinsoy, “İdari Sözleşmelerde Ölçüt Sorunu”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 55, Sayı: 2, 2006, s. 183. (Çevrimiçi), <http://acikarsiv.ankara.edu.tr/browse/1029/1605.pdf?show>, 03.10.2019.

¹⁵ Zehra Odyakmaz, “Genel olarak İdarenin Sözleşmeleri”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: II, Sayı: 1-2, 1998, (Çevrimiçi), http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/2_12.pdf, 03.10.2019.

oldukları hukuk rejimi bakımından ‘idarenin özel hukuk sözleşmeleri’ ve ‘idari sözleşmeler’ olarak ikiye ayrılmaktadır. Burada idarenin özel hukuk sözleşmeleri özel hukuk normlarına tabidir ve sözleşme kaynaklı uyuşmazlıklar adli yargıda sonuçlandırılır. İdari sözleşmeler ise idare hukuku normlarına tabidir ve sözleşmeden doğan uyuşmazlıklar idari yargıda çözümlenir.¹⁶

İdare, kamu tüzel kişiliğinin kendisine sağladığı hak ehliyetine dayanarak faaliyetleri dışında, özel hukuk alanında sonuç doğuracak işlemler de gerçekleştirebilir. Burada taraflardan biri idare olduğu halde sözleşme özel hukuk rejimine tabi olmaktadır. Bu sözleşme nedeniyle ortaya çıkacak uyuşmazlıklarda da görevli olacak olan yargı organı idari yargı değil adli yargı olacaktır.¹⁷

3.3.1. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları İdari Sözleşme Olarak Nitelendirilebilir mi?

Bir sözleşmenin idari sözleşme olarak adlandırılabilmesi için öncelikle kanuni bir düzenleme olup olmadığına bakılması gerekmektedir. Eğer sözleşme kanunla idari bir sözleşme olarak nitelendirilmişse o sözleşme idari bir sözleşmedir¹⁸ ve başkaca bir sınıflandırmaya gerek duyulmayacaktır. Ancak kanunlar genellikle idareye belirli konularda sözleşme yapabilme yetkisi verip niteliğini belirtmez. Bu durumda sözleşmenin niteliğinin belirlenmesi için, idari yargı organlarının ortaya koyduğu içtihadi kriterlere bakılması gerekmektedir.¹⁹ Bu içtihadi kriterler şunlardır:²⁰

¹⁶ Kemal Gözler, Gürsel Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, 20. Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2018, s.305.

¹⁷ Serkan Ağar, “İdari İşlem Kuramı Perspektifinden Verginin Tarhı”, y.y., t.y., (Çevrimiçi), <http://www.idare.gen.tr/tarh.htm>, 14.11.2019.

¹⁸ Gözler, Kaplan, **a.g.e.**, s.429.

¹⁹ Seher Alamur, “**Türk Hukuku’nda İdari Sözleşmeler**”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Bilim Dalı, İstanbul, 2013, s. 23.

²⁰ Odyakmaz, **a.g.e.**, 03.10.2019.

1. Sözleşme taraflarından birinin kamu idaresi olması,
2. Sözleşmenin bir kamu hizmetinin yürütülmesini konu edinmesi ve amacının da kamu yararı olması,
3. İdareye, özel hukuku aşan ve diğer tarafa tanınmamış bir takım ayrıcalıklar tanınmış olması.

Yukarıda açıklanmış olan üç kriterin birlikte var olması halinde sözleşmenin idari sözleşme olarak nitelendirilmesi mümkün olacaktır.²¹

Tüm bu açıklamalar ışığında peşin fiyatlandırma anlaşmaları değerlendirilirken, öncelikle kanuni düzenleme olup olmadığına bakılması gerekmektedir. Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının düzenlendiği KVK' nın 13. maddesinin 5. fıkrasına bakıldığında, bu anlaşmaların idari bir sözleşme olarak adlandırılacağına dair herhangi bir düzenlemenin yer almadığı görülmektedir. Yine peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile ilgili diğer mevzuatlarda da bu yönde bir tanımlama söz konusu değildir. Kanunla belirlenmiş olma kriterine bakıldığında peşin fiyatlandırma anlaşmalarının idari sözleşme niteliğinde olmadığı kanaatine varılacaktır.

İçtihadi kriterler bakımından peşin fiyatlandırma anlaşmalarını değerlendirmek gerekirse:

Birinci Kriter: Anlaşma taraflarından biri Gelir İdaresi Başkanlığı yani idaredir. İçtihadi kriterlerin ilki peşin fiyatlandırma anlaşmaları açısından sağlanmıştır. Ancak bu kriter peşin fiyatlandırma anlaşmalarının idari bir sözleşme olduğunun

²¹ Sedat Çal, "İdari Sözleşmelerde Ölçüt Sorunu ve Farklı Bir Yaklaşım Önerisi", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XIV, Sayı: 1, 2010, s. 229, (Çevrimiçi), http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/14_2_9.pdf, 03.10.2019.

tespit edilmesinde tek başına yeterli olmayıp idari sözleşmelerin belirlenmesinde ilk aşama olarak düşünülebilecektir.²²

İkinci Kriter: Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının konusu kamu hizmetinin yürütülmesi değildir. Anlaşmanın konusu transfer fiyatının belirlenmesinde uygulanacak yöntemin tespit edilmesidir. Bu durumda peşin fiyatlandırma anlaşmaları ikinci kriter açısından idari bir sözleşme olarak adlandırılmayacaktır.

Üçüncü Kriter: Peşin fiyatlandırma anlaşmalarında idareye bir takım ayrıcalıklar tanınmıştır. BKK uyarınca idareye anlaşmayı tek taraflı olarak iptal etme yetkisi tanınması buna karşılık mükellefin sadece fesih yetkisinin olması, belirlenen yöntemin uygulanması aşamasında denetim yapabilmesi adına, mükellefin idareye yıllık rapor sunmakla yükümlü olması, mükellefin ibraz yükümlülüğünü yerine getirmemesi sonucunda yaptırımlar uygulanabileceğine yönelik hükümlerin varlığı gibi ayrıcalıklar bu anlaşmada idareye sunulan üstünlükler olarak sıralanabilecektir.²³ Sayılan bu ayrıcalıklar peşin fiyatlandırma anlaşmalarını idari sözleşme olarak nitelendirebilmek için yeterli olmayacaktır. Tüm bunlardan önce mükellefler anlaşma yapıp yapmama konusunda özgürdür. Mükellef anlaşma yapmadan da emsal fiyatını kendi belirleyecektir. Ancak idare, anlaşma yapılması durumunda, belirlenmiş olan yöntemi kendisinin inceleme konusu yapması yetkisini kaybetmiş olacaktır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları idarenin tek taraflı bir işlemi olarak görülmemelidir. Şöyle ki idarenin tek taraflı işlemlerinde, karşı tarafın rızasının olmasına gerek yoktur. Ama peşin fiyatlandırma anlaşması yapılabilmesi için

²² Tekinsoy, **a.g.e.**, s. 193.

²³ Canyaş, **a.g.e.**, s. 143-144.

mükellefin rızası şarttır.²⁴ Bu anlatılanların ışığında idareye mutlak suretle ayrıcalık tanındığı varsayımına ulaşamayacaktır. Bu kriter açısından da peşin fiyatlandırma anlaşmaları idari sözleşme olarak nitelendirilemeyecektir.

3.3.2. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları İdarenin Özel Hukuk Sözleşmeleri Olarak Nitelendirilebilir Mi?

İdarenin özel hukuk kuralları uyarınca gerçekleştirdiği sözleşmeler özel hukuk sözleşmeleri olarak tanımlanmaktadır. Bu sözleşmeler medeni hukuk, ticaret hukuku ve borçlar hukuku gibi özel hukuk kurallarına tabi olacaktır ve uyuşmazlık durumunda çözüm mercii adli yargı olacaktır.²⁵ İdarenin özel hukuk sözleşmelerinde taraflar arasında hukuki açıdan eşitlik söz konusudur.²⁶ İdare üstünlüğünü ve kamu gücü sebebiyle sahip olduğu eşitliği kendi lehine bozma durumunu kullanamayacaktır.²⁷

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının idarenin özel hukuk sözleşmesi olup olmadığının belirlenmesi için mükellef ve idarenin karşılıklı olarak bazı fedakarlıklara katlanarak sözleşme yaptıklarının belirlenmesi gereklidir.²⁸ Anlaşma süresince mükellef ve idarenin birbirine karşı edimleri olduğu aşikardır. Bunun dışında anlaşma konusunun kamu hukuku mu yoksa özel hukuk kaynaklı mı olduğuna bakılmalıdır.²⁹ Peşin fiyatlandırma anlaşmalarında anlaşmanın konusu, kamu hukukunun bir dalı olan vergi

²⁴ Recep Kaplan, “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Hukuki Niteliği”, **Vergi Sorunları**, Mayıs 2012, Sayı: 284, s. 107-108.

²⁵ Odyakmaz, **a.g.e.**, 03.10.2019.

²⁶ Alamur, **a.g.e.**, s. 13.

²⁷ Zehreddin Aslan, Nilay Arat, “Kamu Hizmeti İmtiyaz Sözleşmelerinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklarda Tahkim Usulü”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Güz 2005, Yıl:4, Sayı:8 s.18.

²⁸ Kaplan, **a.g.e.**, s. 108.

²⁹ Çal, **a.g.e.**, s. 240.

hukukuna dayanmaktadır.³⁰ Bu açıdan peşin fiyatlandırma anlaşmalarının idarenin özel hukuk sözleşmeleri kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayacaktır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının hukuki açıdan nitelendirilmesinde öğretideki yaklaşımlardan yola çıkılırsa bu anlaşmaların idari sözleşme olarak adlandırılması mümkün olacaktır.³¹ Fakat içtihat kriterleri göz önüne alındığında aynı sınıflandırmayı yapmak mümkün olmayacaktır. Peşin fiyatlandırma anlaşmalarına yönelik herhangi bir uyuşmazlık, dava konusu edilmediği için bu vargıyı destekleyecek herhangi bir yargı içtihadı da bulunmamaktadır.³²

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının kamu hukuku kaynaklı olması ve mükelleflerin anlaşmaya uygun davranmamaları sonucunda olası vergi incelemesi ve bu inceleme neticesinde oluşacak ilave tarhiyat ve kesilecek cezalara yönelik itirazlarda, görevli olacak yargı kolunun, idari yargıda vergi mahkemeleri³³ olması nedeniyle idarenin özel hukuk sözleşmesi olarak kabul edilmesi mümkün olmayacaktır. Bu açıdan anlaşmalar idari sözleşme olarak nitelendirilebilecektir.

3.3.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Uzlaşma Ve Mukteza'dan Farkları

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasında yapılan bir anlaşmadır. İdare ve mükellef gelecekte gerçekleştirecek olan işlemlerde uygulanacak olan fiyatın belirleneceği yöntem konusunda karşılıklı olarak anlaşmaya varmaktadırlar.

³⁰ Kaplan, **a.g.e.**, s. 109.

³¹ Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının hukuki niteliğini değerlendiren çok fazla öğreti söz konusu değildir. İlgili çıkarımın yapılmasını sağlayan kaynaklar Recep Kaplan ve Oytun Canyaş'ın makaleleridir.

³² Canyaş, **a.g.e.**, s. 156.

³³ Kaplan, **a.g.e.**, s. 109.

VUK'a göre idare ve mükellef arasında pazarlık-anlaşma modeli olarak ayrıca uzlaşma ve mukteza müesseseleri de mevcuttur.³⁴ Barışçıl olarak nitelendirilen idari çözüm yollarından³⁵ uzlaşma, mükellef ve vergi idaresi arasındaki ihtilafların yargıya taşınmadan taraflarca görüşülerek karşılıklı uyum içerisinde çözülmesini sağlamaktadır. Uzlaşma ile karşı karşıya kalınan ihtilaf kısa sürede ve karşılıklı rızaya dayalı olarak sonuçlanmakta ve vergi alacağı bir an önce tahsil edilmektedir.³⁶ İki tarafın da var olan uyuşmazlığı özgür iradesiyle ortadan kaldırmaları, taraflar arasında bir sözleşme olduğunu varsaymaktadır.³⁷

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları ve uzlaşma idari anlaşmalar benzeri anlaşmalardır. Fakat peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile uzlaşma arasında farklılıklar söz konusudur. Öncelikle uzlaşma durumunda idare vergi alacağının bir kısmından vazgeçmektedir. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları açısından ise böyle bir vazgeçme durumu söz konusu değildir. Uzlaşma idare ve mükellef arasındaki uyuşmazlığın ortadan kaldırılmasına yönelikken, PFA gerçekleşmesi mümkün bir uyuşmazlığı önlemeye yöneliktir. Uzlaşma tek bir mükellef hakkındayken peşin fiyatlandırma anlaşmaları birden fazla mükellef arasında gerçekleştirilen işlemlere göre de birden fazla devletin vergi matrahları hakkında hüküm ifade eder. Tüm bunlarla birlikte iki müessese de sonuçları itibariyle kesindir.³⁸

Vergi sistemimizde, ihtilafların giderilmesi için düzenlenmiş bir diğer müessese muktezalardır. Mukteza, yetkili makamların, vergi durumları ile ilgili tereddüdü bulunan

³⁴ Yaltı, **a.g.e.**, s. 14.

³⁵ Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 11. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2016, s. 402.

³⁶ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 6. Baskı, Bursa, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2012, s. 331.

³⁷ Funda Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, 2008, Cilt: XXV, Sayı: 2, s. 313, (Çevrimiçi), <https://www.fundabasaran.com/pdf/turk-vergi-hukukunda-uzlasma.pdf>, 14.11.2019.

³⁸ Yaltı, **a.g.e.**, s.14.

mükelleflere verdikleri yazılı görüşlerdir.³⁹ Mukteza, mükellefin kendine has şartları içinde bir vergi kanununun olayın özelinde idare tarafından yorumlanmasını ve bir dizi özel olguya uygulanmasını içermektedir. Hukuki bağlayıcılığı yoktur.⁴⁰ Çeşitli konularda istenebilir ve tek taraflıdır. Mukteza sürecince ortada bir tartışma aşaması ve sonucunda da bir anlaşma yoktur. Peşin fiyatlandırma anlaşmalarıysa sadece transfer fiyatlandırması konusunda yapılmaktadır.⁴¹ Mukteza talebine ilişkin olan gerekçeler vergi idaresi tarafından sorgulanmazken peşin fiyatlandırma anlaşmalarına ilişkin tüm bilgi ve belgeler ayrıntılı incelemeye tabi tutulmaktadır.⁴²

3.3.4. Vergi Hukukundaki Diğer Uluslararası Anlaşmalar

Uluslararası vergi anlaşmaları denilince, genellikle çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları ilk akla gelen anlaşmalardır. Zira çifte vergilendirme, uluslararası vergi hukukunda geçmişten bu yana önem arz eden bir problemidir ve devletler arasında akdedilen vergi anlaşmaları da genellikle bu konuda önlem almaya yönelik olmaktadır. Ancak uluslararası anlaşmalar yalnızca çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıyla sınırlandırılmaz. Genel olarak vergi anlaşmaları, anlaşmaya taraf olan devletlerden biri veya her ikisinin vergilendirme yetkilerinin sınırlandırılması iradelerini ve taraf olan devletlerin idari düzeneklerin işleyişi açısından karşılıklı taahhütlerini içeren uluslararası hukuk metinleridir. Uluslararası vergi anlaşmaları, uluslararası hukuktan doğan, ancak her anayasaya göre farklı bir şekilde de olsa, iç hukukun bir parçası haline gelen, taraf devletlerin birbirlerine karşı çeşitli taahhütleri içeren ve bu açıdan bağlayıcı olan hukuk

³⁹ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 28. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2012, s. 41.

⁴⁰ Hande Şen Kutlu, “**Karşılıklı Anlaşma Prosedürüne Dayalı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları**”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Eskişehir, 2018, s. 78.

⁴¹ Yaltı, **a.g.e.**, s. 15.

⁴² OECD **Transfer Pricing Guidelines**, IV-F, p. 4.143.

normlarıdır.⁴³

Vergi anlaşmaları hukuki sonuçları açısından çok fonksiyonlu olarak değerlendirilebilir. Bu fonksiyonlardan ilki şüphesiz ki çifte vergilendirmenin önlenmesi veya ortadan kaldırılmasıdır. Aslında çok da göz önünde olmayan ikinci fonksiyonu ise vergi kaçakçılığının önüne geçilmesidir.⁴⁴

Uluslararası vergi anlaşmaları; Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşmaları ile çok taraflı işbirliği veya yardımlaşma anlaşmaları olarak sıralanabilir. Çok taraflı anlaşmaya örnek olarak Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması gösterilebilir.⁴⁵ Bu anlaşma ile taraf ülkelerin bilgi değişimi, tahsilat aşamasında yardımlaşma ve belgelerin tebliği konularında birbirleriyle idari yardımlaşma yapması öngörülmektedir.

OECD hükümleri kapsamında ikili anlaşmalar çerçevesinde bilgi değişimi yer alan anlaşmalardan bazıları şunlardır.⁴⁶

- **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları:** Ülkeler arasında bilgi değişiminin kolay olması amacıyla ilk olarak karşımıza çıkacak anlaşmalar çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıdır. Uluslararası sermaye hareketliliği ile çifte vergilendirme sorununun artmasından dolayı ve bilgi değişim

⁴³ Billur Yaltı, “Türk Vergi Anlaşması Uygulamasına İlişkin Gözlemler”, Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi İsviçre- Türkiye Araştırmalar Vakfı “İsviçre- Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması’nın Temel Esasları” Sempozyumu, 8 Nisan 2011, (Çevrimiçi), www.khas.edu.tr/uploads/pdf-doc-vb/Prof.Dr.BillurYalti.doc, 20.06.2019.

⁴⁴ Yaltı, **a.e.**, (Çevrimiçi), 20.06.2019.

⁴⁵ GİB İnternet Sitesi Çokça Sorulan Sorular, (Çevrimiçi), <https://www.gib.gov.tr/uluslararasi-mevzuat/fatca-sorular>, 25.07.2019

⁴⁶ Eda Uludere, “Türk Vergi Hukukunda Bilgi Değişimi” Temmuz 2016, (Çevrimiçi) <http://www.erdem-erdem.av.tr/yayinlar/hukuk-postasi/turk-vergi-hukukunda-bilgi-degisimi/> 23.06.2019.

hükümlerinin yetersiz kalması sonucunda artan vergi kaçırma sebebiyle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kaçınılmaz olmuştur. Bu anlaşmalar ayrıca bilginin değişimi ile birlikte bilginin kullanımı ve gizliliğinde düzenlemektedir. Türkiye’de bu kapsamda 2016 yılı itibariyle 182 ülke ile çifte vergilendirme anlaşması bulunmaktadır.

- **Bilgi Değişimi Anlaşmaları:** Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları vergi cenneti olarak anılan yerlerde yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle bilginin sağlıklı bir şekilde değişimi sağlamaya yönelik bilgi değişimi anlaşmaları yapmak kaçınılma olmaktadır. Bilgi değişimi anlaşmaları çok taraflı olacağı gibi genellikle ikili taraflı şeklinde uygulamada görülmektedir. Bu anlaşmalar mükelleflerin vergi cennetlerindeki yatırımlara veya vergi cennetleri yerler vasıtasıyla offshore yatırımlara yönelik vergi idarelerine bilgi vermek gayesiyle yapılmaktadır. Türkiye’nin 2016 yılında imzaladığı iki vergi cenneti olan Jersey ve Bermuda ile bilgi değişimi anlaşması vardır. Ayrıca, Man Adası, Guernsey, Cebelitarık ile de anlaşma söz konusudur.
- **FATCA Anlaşması:** Türkiye ile Amerika arasında bilgi değişimi vasıtasıyla uluslararası vergi uyumunun artırılması (FATCA) anlaşması 2015 yılında çifte vergilendirmeyi önleme ve bilgi alışverişi için imzalanmıştır. FATCA 2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu anlaşma, offshore hesapları ve yatırımları olan ABD mükellefleri ile ilgili bir ABD düzenidir. Amerika dışında olan işletmeler ve kuruluşlar bazı ABD bağlantılı yatırımlarda vergi sistemine dahil olmamak için Amerika Milli Gelirler İdaresine kendilerinde olan ABD hesapları ve hesap sahipleri ile ilgili bilgi vermektedir. FATCA’nın bilgi değişimi anlaşmasından farkı, offshore hesabi ve yatırımı olan ABD mükelleflerinin otomatik değişime tabi olmasını sağlamaktadır. Bununla birlikte FATCA, diğer bilgi değişimi anlaşmasından farklı raporlama yükümlülükleri ve düzenlemeleri bulunmaktadır.

3.4. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Uygulama Süreçleri

Yerel mevzuatımızda peşin fiyatlandırma anlaşmaları süreci 1 Seri No'lu ve 3 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'lerin 6. bölümünde ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında 06.12.2007 tarihli 26722 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Küresel alanda gerçekleşen değişikliklere paralel olarak ülkemizde de çıkarılan yeni kanunlar ve tebliğler ile düzenlemeler yapılmıştır. Yerel mevzuatımızda yer alan düzenlemelere göre, peşin fiyatlandırma anlaşmalarında süreç mükellefin başvurusu ile başlamaktadır. Mükellefin talebi üzerine yapılacak olan başvurunun yazılı yapılması şartı vardır. Ayrıca mükelleflerin tercih etmesi halinde yazılı başvuru öncesinde, faaliyet alanları kapsamında, anlaşmaya dahil edilecek işlem ve şartlar hakkında bilgilendirme amacıyla idare ile ön görüşme yapılması söz konusu olabilmektedir.⁴⁷

3.4.1. Başvuru Süreci

Anlaşmalarda süreç mükellefin yazılı başvurusundan sonra değerlendirme ve analiz ve anlaşmanın kabulü veya reddi aşamalarından oluşmakta olup, tarafların gerekli görmesi halinde ise ikili görüşmeler de yapılabilmektedir.⁴⁸ Mükellef, başvuru ile birlikte istenilen belge ve bilgileri de idareye sunmaktadır.

3.4.1.1. Ön Görüşme

Mükellefin talep etmesi halinde yazılı başvuru yapılmadan önce idare ile ön görüşme yapılabilecektir. Bu görüşmede anlaşmanın kapsamı ile ilgili işlemler ve

⁴⁷ Ertunç Aksüner, “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları İle İlgili Vergi Sistemimizde Yer Alan Düzenlemeler”, **Mali Çözüm**, Eylül-Ekim 2015, Sayı: 131, s. 167.

⁴⁸ Salih Tanrıkulu, “Transfer Fiyatlandırmasında İdare İle Anlaşma Yöntemi Neler Getiriyor?”, **Vergi Sorunları**, Ocak 2008, Sayı: 232, s. 129.

anlaşma başvurusunun uygunluğu irdelenir. Anlaşmanın yasal mevzuatımızda düzenlendiği andan itibaren var olan bu uygulama 3 Seri No’lu Tebliğ ile sürecin bir aşaması olarak düzenlemede yerini almıştır.⁴⁹

İdare, mükellefin yaptığı başvuruda var olan bilgi ve belgeler üzerinden peşin fiyatlandırma anlaşmasının uygun olup olmadığını, sürecin başlatılabilmesi için başkaca ne tür bilgilere ihtiyaç olduğunu tespit etmektedir.⁵⁰

Vergi idaresiyle yapılacak bu ön görüşme toplantılarında mükellefler peşin fiyatlandırma anlaşmalarının süresi ve süreci hakkında ayrıntılı bilgileri elde etme imkânını bulabilecekler ve bu yola başvurup başvuramamaya ilişkin kararlarını netleştireceklerdir. Ön görüşme yapılması vergi idaresi ile mükellef arasında kesin olarak bir anlaşma gerçekleştirileceği anlamına gelmemelidir. Ayrıca mükellef bu süre içinde başvurusunu geri çekebilecektir.⁵¹

Ön görüşme usulünün yönteminin yerel vergi idarelerince yerel örf ve adetlere göre belirlenebileceğini ön gören OECD toplantının özellikle gizliliği ve vergi mahremiyetine saygı çerçevesinde geçmesini tavsiye etmektedir.⁵² Mükellefin talebi ve gerekliliği halinde tekraren de yapılabilir. OECD bu görüşmelerin yüz yüze olmasını şart koşmamaktadır.⁵³ Burada önemli olan bilgi alışverişidir.

⁴⁹ Şerife Doğan, “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına İlişkin Esaslar Yeniden Düzenlendi: 3 Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğin Getirdikleri”, **Maliye Postası**, Haziran 2018, Sayı: 907, s. 46.

⁵⁰ Ufuk Olcay Tokay, “Çok Uluslu Şirketler Nezdinde Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemindeki Uygulaması”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2010, s.239-240.

⁵¹ Cem Tekin, Emre Kartaloğlu, **Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Dönem Sonu İşlemleri**, İstanbul, İSMMMO Yayınları, Aralık 2007, s. 132.

⁵² OECD **Transfer Pricing Guidelines**, IV-F, p. 4.168.

⁵³ OECD **Transfer Pricing Guidelines**, IV Bölüme Ek II, p. 33.

3.4.1.2. Yazılı Başvuru⁵⁴

Pek çok idari işlem süreci gibi peşin fiyatlandırma anlaşma süreci de mükelleflerin Maliye Bakanlığı'na yapacakları başvuru ile başlamaktadır. Yapılacak başvuru ile öncelikle anlaşma konusunda izlenecek yöntem belirlenmeye çalışılacaktır. Başvuru esnasında mükelleflerin idareye sunmaları istenilen belgeler 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 17. maddesinde açıkça belirtilmiş olmakla beraber gerekirse idarenin ilave belge isteyebileceği de ayrıca bildirilmiştir.

Tarafların yöntem üzerinde anlaşmasının ardından bu yönteme göre varılan anlaşma şartları belirlenen süre olan 3 yılı geçmeyecek şekilde, koşulları açısından kesinlik kazanmış olacaktır. Anlaşma süresi en fazla 3 yıl olduğu içi mükellefler 1, 2 ya da 3 yıl için geçerli olacak anlaşma için başvurabilirler. Bu süreler dışında idareye başvurmak mümkün değildir.⁵⁵

3.4.1.3. Değerlendirme Ve Analiz

Yapılacak olan mükellefin başvurusu, verilen bilgi ve belgelerle idare tarafından bir ön değerlendirmeye tabi tutulmaktadır. Mükelleflerin ilişkili kişilerle gerçekleştirdiği işlemlere ilişkin olarak belirleyeceği yöntem konusundaki başvurusu ile idarenin analiz süreci başlamış olmaktadır.⁵⁶

⁵⁴ 3 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği, RG. Tarih: 07.12.2017 Sayı: 30263.

⁵⁵ Musa Yıldırım, Fatih Balcı, Abdullah Kiraz, **Transfer Fiyatlandırması Uygulaması**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ocak 2008, s. 70.

⁵⁶ Özgür Biyan, "Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında 'Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları' İçin Belirlenen Harç Miktarlarının Dayanılmaz Yüksekliği", **Yaklaşım**, Ocak 2010, Sayı: 205, s. 153.

İdare, sunulan bilgi ve belgelerin yeterli ve sağlıklı bir değerlendirme yapma imkanı tanımaması halinde, mükelleften ek bilgi ve belge talebinde bulunabilir ya da mükellefle görüşme yapabilir.⁵⁷

Analiz sürecinde, gerek duyulan tüm bilgi ve belgeler toplandıktan sonra, karşılaştırılabilir nitelikli işlemlerin, kullanılan varlıkların, diğer düzeltmelerin, uygulanabilir yöntemlerin, anlaşma koşullarının ve diğer temel noktaların değerlendirmesi yapılır.⁵⁸

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarında sürecin hızlandırılması adına 3 Seri No'lu Tebliğ ile değerlendirme analiz aşamalarına süre sınırı getirilmiştir.

3.4.1.4. Anlaşmanın Kabulü veya Reddi

İdare, mükellefin yaptığı başvuru sonucunda kendisinin yapacağı analiz ve değerlendirmeler neticesinde, başvuruyu aynen kabul edebileceği gibi, eksik gördüğü hususları belirtip değişiklik yapılmasını ve bu değişiklikler yapılırsa onaylayacağını belirtir ya da başvuruyu reddeder.⁵⁹

Anlaşma sürecinde idare ile mükellefin devamlı bilgi alışverişi içerisinde olmasında fayda olacaktır. Başvurunun değerlendirilmesi sürecinde idarenin mükelleften

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

⁵⁸ Levent Erkuş, “Gelir İdaresi Başkanlığının 10.01.2013 Tarihli Basın Duyurusuna Konu Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Yasal Mevzuatı ve Değerlendirme”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Şubat 2013, Sayı: 576, s. 38.

⁵⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü, **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**, İstanbul, İstanbul Maliye Vakfı (İSMAV) Yayınları, 2008, s. 15.

istediği bilgi ve belgeler devamlı olarak verilmiyor veya geç veriliyor ise idarenin başvurusu reddedebilme yetkisi vardır.⁶⁰

3.4.2. Anlaşmanın İmzalanması ve Sonuçları

İdarenin mükellefin başvurusunu kabul etmesi ya da gerekli değişikliklerin yapılması neticesinde kabulü halinde peşin fiyatlandırma anlaşmasının imzalanma aşamasına geilir⁶¹ ve mükellef ile idare arasında resmi olarak bir peşin fiyatlandırma anlaşması imzalanır.

Anlaşmanın imzalanması sonucunda mükellefin, başvuruda belirlediği konuya ilişkin uygulayacağı yöntem kesinlik kazanmıştır. Mükellef kendisine düşen görevleri yerine getirdiği müddetçe idare tarafından yöntem konusunda eleştirilemeyecektir.

3.5. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Yenilenmesi

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları sınırlı bir süre için yapılmaktadır. İdareyle yaptığı anlaşmadan menfaat elde ettiğini ve aynı anlaşmanın aynı şartlarla devam etmesini isteyen vergi mükellefleri, anlaşma sürecinin bitiminden en az 9 ay önce anlaşmanın yenilenmesi talebiyle vergi idaresine başvurabilir. Mükellef başvurusu sırasında, *“mevcut anlaşmada belirtilen koşullar ile varsayımlarda herhangi bir değişiklik meydana gelip gelmediğini, anlaşmanın yenilenmesi sonucunda anlaşmada herhangi bir değişiklik yapılması gerekip gerekmediğini ve tespit edilen yöntemin*

⁶⁰ 3 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla rtl Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği, RG. Tarih: 07.12.2017 Sayı: 30263.

⁶¹ Necat zen, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla rtl Kazanç Dağıtımında ‘Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları’”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Ocak 2011, Sayı: 85, s. 90.

anlaşmada kavranan işlemlerin mahiyetine en uygun olarak emsallere uygunluk ilkesini karşıladığını gösterecek gerekli bilgi ve belgeleri”⁶² idareye sunmalıdır.

İdareler, böyle bir başvuru ile karşılaşılırsa başvuruyu dikkate alarak aynı şartların değişmesi gerekip gerekmediğini inceler. İdare, incelemesi sonucunda eğer anlaşma şartlarının halen korunduğu yönünde kanaat getirir ve seçilmiş olan yöntemin emsallere uygunluk ilkesini sağladığına karar verirse, mevcut anlaşmanın aynı koşullar altında yöntemi de içine alacak şekilde bir dönem daha uzatılmasını kabul edebilir. Bununla beraber, idare, anlaşmada belirtilen işlemlerin içeriğinin, belirtilmiş olan koşulların ve varsayımların değiştiğine veya farklı bir yöntem belirlenmesi gerektiğine kanaat getirirse, mükellefin yeni bir peşin fiyatlandırma anlaşması için başvuru yapması istenilir.⁶³

3.6. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Revize Edilmesi

Anlaşmanın revize edilmesi; anlaşma öncesi, yapılacak anlaşma için önemli olan bir verinin anlaşmadan sonra, anlaşmanın sıhhatli bir şekilde yürütülmesini etkileyecek şekilde değişikliğe uğraması sonucu tarafların anlaşmanın bu şekilde yürütülemeyeceği ve değişikliğe gidilmesi yönündeki iradelerinin tezahürüdür. Vergi idaresi ve mükellef arasında halihazırda imzalanmış ve uygulanmakta olan bir peşin fiyatlandırma anlaşması aşağıda yer alan durumların meydana gelmesi durumunda revize edilebilecektir;⁶⁴

- “Anlaşmada yer alan kritik bir varsayımın gerçekleşmemesi,

⁶² Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında 06.12.2007 tarihli 26722 Resmi Gazete sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, md: 16.

⁶³ 3 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği, RG. Tarih: 07.12.2017 Sayı: 30263.

⁶⁴ 3 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği, RG. Tarih: 07.12.2017 Sayı: 30263.

- *Anlaşma koşullarında esasa ilişkin bir değişikliğin gerçekleşmesi veya anlaşmada belirlenen koşulların geçerliliğini sürdürmemesi,*
- *Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da dâhil, yasal düzenlemelerde anlaşmayı etkileyecek değişikliklerin gerçekleşmesi,*
- *İki taraflı veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarında, diğer ülke vergi idaresinin veya idarelerinin anlaşmayı revize etmesi, yürürlükten kaldırması veya iptal etmiş olması.”*

İdare anlaşma şartlarında ciddi değişikliklerin ortaya çıkması durumunda anlaşmada belli değişiklikler yapma hakkına sahiptir. Aynı şekilde mükellef de talebine ilişkin nedenleri kapsayacak şekilde, gerekli bilgi ve belgeleri idareye ibraz etmek koşuluyla anlaşmanın revize edilmesi talebinde bulunabilir. Yapılan başvuruyu inceleyecek olan idarenin mükellefi haklı görmesi neticesinde, halihazırda var olan anlaşmanın geçerlilik süresinin bitimine kadar, anlaşmanın revize edildiği tarihten itibaren yeniden belirlenen anlaşmanın şartları geçerli olacaktır. İdarenin mükellefin revize başvurusunu reddetmesi durumunda, mevcut anlaşma hükümleri devam edecektir. Ancak mükellef yukarıdaki şartların varlığını ileri sürerek anlaşmanın iptalini isteyebilecektir. Bu durumda idare anlaşmayı iptal edebilecektir.

Mevcut olan bir PFA'nın revize edilmesine ilişkin sebepler mükellef tarafında belirlenebileceği gibi idare tarafından da belirlenebilmektedir. Anlaşmanın revize edilmesi mükellef tarafından reddedildiği takdirde idare anlaşmayı tek taraflı olarak iptal edebilecektir. Ancak bu aşamada dikkati çeken husus, anlaşmanın revize edilmesini idarenin gerekli görmesi ve mükellefin bu durumu reddetmesi halinde, idareye doğrudan iptal yetkisi tanınmışken; mükellefin iptal talebinin gerçekleşmesinin idarenin takdirine bırakılmasıdır.

Anlaşmanın iptaline ilişkin bir karar alındığı takdirde anlaşma hükümleri, iptal kararının alındığı tarihten itibaren geçerliliğini kaybedecektir.

3.7. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının İptal Edilmesi

Yapılmış olan anlaşma belirli durumlarda geçerliliğini yitirmektedir. İptalle sonuçlanabilecek durumlarda mükellef açısından ilgili dönemler için vergi idaresi tarafından incelenme durumu gündeme gelecektir. Aşağıda sıralanmış olan durumların varlığı halinde, idare yürürlükte olan bir PFA'yı, anlaşmanın imzalandığı tarihten itibaren geçerli olmak üzere tek taraflı olarak iptal edebilecek ve anlaşmayı hiç yapılmamış kabul ederek mükellefi vergi incelemesine sevk edebilecektir:⁶⁵

- Mükellef ile idare arasındaki anlaşmada belirtilen koşullara mükellefin uymaması,
- Mükellefin hem başvuru aşamasında hem de sonraki aşamalarda (yıllık raporlarda) idareye sunduğu bilgi ve belgelerin eksik, yanlış veya yanıltıcı olduğunun anlaşılması.

Bu maddelere ek olarak, anlaşma süresi boyunca idareye gönderilmesi gereken peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin yıllık raporun zamanında gönderilmemesi durumunda mükellef görevlerini yerine getirmemiş olacak ve var olan anlaşma, söz konusu raporun ilgili olan bulunduğu hesap döneminin başından itibaren iptal edilebilecektir.⁶⁶

⁶⁵ 3 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği, RG. Tarih: 07.12.2017 Sayı: 30263.

⁶⁶ Serkan Ağar, **Transfer Fiyatlandırması Örtülü Kazanç Dağıtımı**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2011, s. 303.

3.8. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Belgelendirme ve Yıllık Rapor

Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin belgelendirme, 1 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği’nde ve 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’nda açıklanmıştır. Mükelleflerin ilgili bilgi ve belgeleri hazırlaması aşamasında ciddi zaman ve emek harcaması gerekmektedir.⁶⁷ Uluslararası uygulamalara benzer şekilde⁶⁸ vergi idaresi mükelleflerden başvuru sırasında aşağıda yer alan bilgi ve belgeleri talep etmektedir;⁶⁹

- “Başvuru formu”⁷⁰,
- *Üstlenilen işlevleri, sahip olunan riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,*
- *Kritik varsayımlara ilişkin bilgiler ve gerekçeleri (önerilen transfer fiyatlandırması yöntemi ile bu yöntemin seçimine ve uygulanmasına esas teşkil eden koşullara ve varsayımlara ilişkin açıklamalar, analizler ve yapılan diğer çalışmalar),*

⁶⁷ İpek Dilaver, “Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Peşin Fiyatlandırma Anlaşması”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, İstanbul, 2010, s. 179.

⁶⁸ Ramazan Biçer, “Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları”, **Vergi Sorunları**, Aralık 2008, s. 145.

⁶⁹ 3 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği, RG. Tarih: 07.12.2017 Sayı: 30263.

⁷⁰ Yazılı başvuruda anlaşmanın süresine ilişkin talep, anlaşma sürecine dahil olacak mükelleflerin ya da temsilcilerin adları, TC kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları, mükellefin faaliyet konusu, kurumun yapısı (merkez, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özel bilgiler, ilişkili kişilerin tanımı ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler yer alacaktır.

- *Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi,*
- *İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,*
- *Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap dönemine ilişkin ürün fiyat listeleri,*
- *Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap dönemine ilişkin üretim maliyetleri,*
- *İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikası,*
- *Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap döneminde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ile fatura, dekont ve benzeri belgeler,*
- *İlişkili kişilerin son üç yıla ilişkin mali tabloları, gelir veya kurumlar vergisi beyanname örnekleri, yurt dışı işlemlerine ait sözleşmelerin örnekleri,*
- *Önerilen transfer fiyatlandırması yöntemini destekleyen son üç yıla ait finansal veriler ve bunlarla ilgili belgeler,*
- *İki veya daha fazla karşılaştırılabilir işlemin olması durumunda belirlenen emsal fiyat aralığı ve bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,*
- *Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler.”*

Başvuru sırasında yukarıda sayılan bilgi ve belgelerin dışında idare, gerekli görürse mükelleften ek bilgi ve belge talebinde bulunabilir. İstenilen ilave bilgi ve

belgelerin yabancı dilde yazılmış olmaları durumunda, bunların Türkçe çevirilerinin de sunulması zorunludur.⁷¹

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları açısından yıllık rapor, idarenin mükellefle imzaladığı anlaşmanın koşullarının geçerliliğini yitirip yitirmediği veya mükellefin anlaşma koşullarının devamlılığının tespiti amacıyla mükelleften, anlaşmada belirtilmiş olan süre içerisinde, yasal düzenlemelere uygun olarak hazırlamasını talep ettiği raporu ifade etmektedir.⁷² Bu rapor, mükellef tarafından “*her yıl beyanname verme süresi olan hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın (hesap dönemi takvim yılı olan kurumlar vergisi mükellefleri için Nisan ayı) birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar bir yazı ekinde idareye verilmektedir.*”⁷³

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları özel hesap dönemi içindeki bir tarihte imzalanırsa yıllık rapor, kıst dönemler için özel hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar bir yazı ekinde Gelir İdaresi Başkanlığı’na verilecektir. Takip eden tam yıllar için de yine aynı şekilde özel hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar bir yazı ekinde idareye verilecektir.⁷⁴

Peşin fiyatlandırma anlaşması imzalayan mükelleflerin, anlaşma kapsamındaki işlemlerine yönelik Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamalarına gerek bulunmamaktadır. Anlaşma süresi boyunca her yıl hazırlanması gereken Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Rapor içerisinde 1 Seri No’lu Transfer

⁷¹ Yıldırım, Balcı, Kiraz, **a.g.e.**, s. 74

⁷² Ertunç Aksüner, “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ağustos 2016, Sayı: 152, s. 93.

⁷³ Özen, **a.g.e.**, s.92.

⁷⁴ Feyyaz Yazar, “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları”, **Vergi Dünyası**, Ocak 2008, Sayı: 317, s. 148.

Fiyatlandırması Tebliği'nin 3 numaralı ekinde yer alan unsurlara da yer verilmesi gerekmektedir.⁷⁵

3.9. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Kritik Varsayımlar

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları geleceğe yönelik olarak gerçekleştirilecek olan işlemleri kapsadığı için anlaşma süresince anlaşmanın geçerliliğini önemli dercede etkileyeceği düşünülen kritik varsayımların ve önerilen koşulların başvuru dosyasında etraflıca açıklanması gerekmektedir.⁷⁶ Anlaşmalarda öngörülen standart kritik varsayımlar, işletmelerde gerçekleştirilen faaliyetler ve işlevler, üstlenilmiş olan riskler, işletmede kullanılan varlıklar ve de mükelleflerin finansal muhasebeye yönelik sınıflandırmaları ve yöntemleri olarak sayılabilecektir. Standart kritik varsayımların dışında mükelleflere has kritik varsayımlar da söz konusudur. Kritik varsayımların bir çoğu mükelleflerin kendilerine has şartlarını ve etkenlerini yansıtmaktadır.⁷⁷

Kritik varsayımlar ana başlıklar halinde aşağıdaki şekilde toplanabilir.⁷⁸

- Faaliyete İlişkin Kritik Varsayımlar
- Yasal Kritik Varsayımlar
- Vergilere Yönelik Kritik Varsayımlar
- Finansal Kritik Varsayımlar
- Muhasebeye İlişkin Kritik Varsayımlar
- İktisadi Kritik Varsayımlar

⁷⁵ Onur Elele, “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına İlişkin Değerlendirmeler”, **Yaklaşım**, Mart 2008, Sayı: 183, s. 86.

⁷⁶ Aksümer, **a.g.e.**, Eylül-Ekim 2015, s.168.

⁷⁷ Şerife Doğan, “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları ve Türk Vergi Mevzuatındaki Yeri”, **Maliye Postası Dergisi**, Şubat 2008, Sayı: 659, s. 118.

⁷⁸ Yazar, **a.g.e.**, s. 145.

3.10. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Geçmişe Yürümesi

OECD tarafından 2013 yılında Matrah Aşındırılmasının ve Kazanç Aktarılmasının (Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)) Önlenmesi Konusunda bir Eylem Planı hazırlanmıştır. 15 eylemden oluşan bu planın 14. eylemi vergi uyumsuzlukların çözümünde uygulanan müesseselerin daha etkin hale getirilmesi konusuna ayrılmıştır.⁷⁹ Buradaki amaç vergi uyumsuzluklarında çözüm olabilecek uygulamaların önündeki engellerin ortadan kaldırılmasıdır.

Vergi sistemimizde de bu gelişmeler ışığında çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. 6728 Sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla⁸⁰ yatırım destek unsurlarının yanı sıra vergi kanunlarında da değişiklik ve düzenlemeler yapılmıştır.⁸¹ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde yer alan transfer fiyatlandırması müessesesi de yenilikler içermektedir. Bu düzenleme ile peşin fiyatlandırma anlaşmalarının belirli koşullarla geçmiş dönemlere uygulanmasına imkan tanınmıştır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları kural olarak, imzalandığı tarihten itibaren geleceğe yönelik hüküm ifade etmektedir. Dolayısıyla üzerinde uzlaşılan anlaşma imza edildiği tarihten sonrası için hüküm ifade edecektir. Ancak, yapılan düzenleme ile uyumsuzluk çözümüne yönelik olumlu etkisi dikkate alındığında peşin fiyatlandırma

⁷⁹ Sencer Turunç, “Matrah Aşındırma & Kar Aktarımı BEPS”, T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Kasım 2013, s. 9. (Çevrimiçi) <https://docplayer.biz.tr/6145086-Ozel-gundem-sencer-turun-matrah-asindirma-kar-aktarimi-beps-kasim-2013-t-c-maliye-bakanligi-avrupa-birligi-ve-dis-iliskiler-dairesi-baskanligi.html>, 28.10.2019.

⁸⁰ 09.08.2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁸¹ Kanun’un 59. Maddesinin c bendinde yer alan düzenleme “*Mükellef ve Bakanlık, belirlenen yöntemin zamanaşımına uğramamış geçmiş vergilendirme dönemlerine de tatbik edilmesini, Vergi Usul Kanunu’nun pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasının mümkün olması ile anlaşma koşullarının bu dönemlerde de geçerli olması hâlinde, anlaşma kapsamına almak suretiyle sağlayabilir. Bu durumda, imzalanan anlaşma söz konusu hükümlerde yer alan haber verme dilekçesi yerine geçer, beyan ve ödeme işlemleri buna göre tekemmül ettirilir. Anlaşmanın geçmiş vergilendirme dönemlerine uygulanması sebebiyle daha önceden ödenen vergiler ret ve iade edilmez.*” şeklindedir.

anlaşmaları kapsamında varılan irade uyumunun anlaşmanın imzalanması tarihinden öncesine de yürütülerek makul bir çözüm ve güven ortamı sağlaması öngörülmektedir.⁸²

6728 Sayılı Kanun’la, İdare ve mükellef arasında imzalanan peşin fiyatlandırma anlaşmalarında belirlenen yöntemin, zamanaşımına uğramamış vergilendirme dönemlerinde de uygulanmasına olanak sağlanmıştır. Anlaşma hükümlerinin geçmişe yönelik uygulanması için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasının mümkün olması ve anlaşma şartlarının bu dönemlerde de geçerli olması gerekmektedir.⁸³ Bu durumda taraflar arasında imzalana anlaşma pişmanlık ve ıslah hükümlerinde yer alan haber verme dilekçesi yerine geçecektir, beyan ve ödeme işlemleri de buna göre gerçekleştirilecektir. Anlaşmanın geçmişe yönelik uygulanması nedeniyle önceden ödenen vergiler red ve iade edilmeyecektir.⁸⁴

Böylelikle mükelleflerin, pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanmaları sağlanarak, anlaşmanın vergi ziyai cezası ödemediği zamanaşımına uğramamış geçmiş vergilendirme dönemlerinde de uygulayabilmesinin ve anlaşmanın sağladığı hukuki belirliliğin geçmişe uygulanabilmesinin önü açılmıştır.⁸⁵

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasının mümkün olmadığı durumlar için peşin fiyatlandırma anlaşmalarının geriye yürütmesi mümkün olmayacaktır. Bunlara

⁸² Tahir Erdem, “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Geriye Yürütülmesi (Apa Roll Back) Uygulamasında Türkiye Örneği-I”, **Yaklaşım**, Nisan 2017, Sayı:292, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29724>, 28.06.2019.

⁸³ Kamuran Çağlar, “6728 Sayılı Kanun Sonrası Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Haziran 2017, Sayı: 350, s. 109.

⁸⁴ “Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarında Yapılan Değişiklikler” **Deloitte Verginet Vergi Sirküleri**, Ağustos 2016, Sayı: 2016/83, (Çevrimiçi) <https://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2016-83.aspx>, 23.06.2019.

⁸⁵ Çağlar, **a.g.e.**, s. 106.

ilave olarak gerekli beyannamelerin ikmali ve vergi ve pişmanlık zamlarının belirli sürelerde ödenmesi şarttır.⁸⁶

Pişmanlık ve ıslah hükümleri vergi ziyayı cezasını gerektiren fiillere ilişkin olup, geçmiş uygulamalarına göre mükellef lehine sonuç doğuran peşin fiyatlandırma anlaşmalarında pişmanlığa neden olabilecek bir durum ya da vergi ziyayı olmayacağından pişmanlık kurumuna başvuru mümkün olmayacak ve bu yöndeki anlaşmalar geçmişe yürütülemeyecektir. Aynı şekilde, geçmiş uygulamalarına göre mükellef aleyhine sonuç doğuran peşin fiyatlandırma anlaşmalarının geriye yürütülmesinde de Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesindeki gereği kendiliğinden harekete geçme şartı aranacaktır. Dolayısıyla, geçmiş dönemlere ilişkin olarak peşin fiyatlandırma anlaşmalarının imza tarihi öncesinde mükellef hakkında herhangi bir ihbarın idarenin kayıtlarına girmemiş olması ve ya mükellefe her hangi bir vergi incelemesine başlanmamış veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirilmemiş olması gerekmektedir.⁸⁷

3.11. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Ülkemizdeki Uygulanmasının Değerlendirilmesi

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının mükellef ve idare açısından taşıdığı avantajlar ve dezavantajlar bulunmaktadır. Anlaşmanın hukuki açıdan belirlilik sağlaması şüphesiz ki mükellef açısından en önemli avantajdır. Bununla birlikte ortaya çıkması muhtemel uyuşmazlıkların oluşmadan önlenmesi de hem zaman hem de maddi açıdan rahatlık sağlamaktadır. İdare de vergi alacağını güvence altına almakta ve süreci etkin bir şekilde yönetebilme imkanına sahip olmaktadır.

⁸⁶ Tahir Erdem, “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Geriye Yürütülmesi (Apa Roll Back) Uygulamasında Türkiye Örneği-II”, **Yaklaşım**, Mayıs 2017, Sayı:293, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29825>, 28.06.2019.

⁸⁷ Erdem, **a.g.e.**, Mayıs 2017, 28.06.2019.

Fakat yapılan araştırmalar neticesinde peşin fiyatlandırma anlaşmalarının ülkemizde çok fazla tercih edilmediği kanaatine varılmıştır. Bunun sebepleri, alınabilecek önlemler ve çözüme yönelik yapılan düzenlemelere ilişkin görüşlere aşağıda değinilecektir.

3.11.1. Anlaşmaların Maliyetli Olması

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarında başvuru ve yenileme sırasında harç alınmaktaydı. Şöyle ki; 492 Sayılı Harçlar Kanunu'nun (8) sayılı tarifesinin sonunda 'XII Transfer Fiyatlandırması İle İlgili Yöntem Belirleme Anlaşması Harçları' başlıklı bir bölüm eklenmiş ve 2009 yılı için harç tutarları başvuru harcı 28.000 TL, yenileme harcı da 22.400 TL olarak belirlenmişti.⁸⁸ Belirlenen rakamlar yabancı ülkeler ile kıyaslandığında oldukça yüksekti. Hatta bazı ülkeler başvuru ve yenileme harcı almamaktaydı.

Başvuru ve yenileme sırasında harç alınması peşin fiyat anlaşması yapmak isteyen mükelleflerin önünde ciddi bir engel oluşturmaktaydı. Özellikle de küçük ölçekli işletmeler başvurunun dışında kalabiliyordu. Bu adaletsizliğin önüne geçmek ve küresel alandaki gelişmeleri yakalayabilmek adına, 2017 yılında 7061 Sayılı Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 32. maddesi ile harçlar Kanunu'ndaki düzenleme yürürlükten kaldırıldı.

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının yürürlüğe girdiği 2008 yılından harçların kaldırıldığı 2017 yılına kadar olan süreçte, peşin fiyatlandırma anlaşmalarına başvurun düşük kalmasında harçların yüksek olmasının önemli bir payı olduğu düşünülmektedir. Harçların kaldırılması, ileriki dönemlerdeki başvuru sayısını arttıran bir etken olabilecektir.

⁸⁸ Harçların yürürlükten kaldırıldığı yıl olan 2017 yılı için başvuru harcı 56.979,40 TL, yenileme harcı 45.583,30 TL'dir.

3.11.2. Mükellef Bilgilerinin İdareye Sunulması

Anlaşma konusunda mükelleflerin en büyük çekincesi şüphesiz ki gerçekleştirdikleri işlemlere yönelik tüm bilgilerin idareye sunulmasıdır. İdare başvuru sırasında ya da gerek görmesi halinde süreç içerisinde mükelleften çeşitli bilgi ve belgeler istemektedir. Mükellefler de seçmek istedikleri transfer fiyatlandırması yönteminin en uygun yöntem olduğunu kanıtlamak için ticari faaliyetlerini, planlarını, rakiplerini, pazar şartlarını, vergi öncesi durumlarını içeren bilgi ve belgeleri idareye sunmaktadır.⁸⁹ Bu bilgi alışverişi sırasında mükellefin tüm ticari bilgileri, sır mahiyetindeki önemli bilgileri idare tarafından öğrenilmiş olması mükellef üzerinde bir baskı oluşturmaktadır.

Bununla birlikte mükellefler başvuru konusu olan işlem dışındaki diğer birçok bilgileri de idarenin talebi üzerine, idareye sunmak durumunda kalabilmektedir. İdare mükellefi genel çerçeve içerisinde tanıyabilmek adına bazen anlaşma konusu dışında mükelleflerden bilgi talep edebilmektedir. Bu durum da yine mükellefi anlaşma yoluna başvurması konusunda tereddüde sokmaktadır.⁹⁰

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarında başvuru sırasında mükelleften talep edilecek bilgi ve belgeler 3 seri No'lu Tebliğ'de belirtilmiştir. Mükellefi asıl tereddüde düşüren konu idarenin süreç içerisinde talep edebileceği anlaşma dışındaki diğer bilgi ve belgeler olduğu düşünülmektedir. Karşı tarafın idare olması sebebiyle istenen bilgileri vermeme durumu söz konusu olamayacaktır.⁹¹ Anlaşma başvurusunu bu süreçte geri çekerse

⁸⁹ Ring, a.g.e, s. 196, 17.10.2019.

⁹⁰ Transfer Fiyatlandırması Çalıştay Değerlendirme Raporu 22 Aralık 2016, Tüsiad Vergi Çalışma Grubu Toplantıları Serisi-VI, Mart 2017, Tüsiad-T/2017,03-586, s. 91.

⁹¹ Vergi incelemeleri sırasında mükellefler, kanunun belirlediği şartlar içerisinde iş hayatı ile ilgili olan ve gizli kalması gereken bütün bilgileri idarenin talep etmesi halinde açıklamak zorundadır. İdare de öğrenilen bu gizli bilgileri açıklamamak ve mükellef lehine kullanmamakla yükümlüdür. (Kaynak: Yasemin Taşkın, “**Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsalin Açıklanmamasının Vergi Mahremiyeti İle İlişkisi**”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Seri 59, İstanbul 2017, s. 38-40.)

inceleme olasılığı ile karşı karşıya kalmaktan çekinmektedir. Bu noktada mükellef bir döngüde sıkışmış hissetmektedir.

3.11.3. Mükellefin İncelemeye Alınma İhtimali

Vergilendirme ile ilgili işlemlerde idare ile mükelleflerin arasındaki uyumun sürecin başarılı olması adına oldukça önemlidir. Bu süreçte idare ile mükellef birlikte hareket ederse sonuca daha hızlı varılacaktır. Ancak inceleme konusu mükellefler üzerinde bir baskı oluşturmakta ve incelenmeyi gerektirecek eylemlerden kaçınılmaktadırlar.

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarına başvurmayı planlayan mükellefler aslında incelenme olasılığını bertaraf edebilecekleri kanaatine varmaktadırlar. Fakat bununla birlikte anlaşmanın reddedilmesi veya geri çekilmesi durumunda mükellefler incelemeye alınabilecekleri ihtimalini de düşünmektedirler. Bu düşünce mükellefler üzerinde öylesine bir baskı oluşturmaktadır ki başvuruyu geri çekmek isteseler dahi inceleme şüphesiyle bundan vazgeçmektedirler.⁹²

Vergi idaresi, mükelleflerin üzerinde oluşturulan bu algıyı azaltmak adına 3 Seri No'lu Tebliğ ile düzenleme yapmıştır. Buna göre; anlaşma başvurusunun reddedilmesi veya mükellef tarafından geri çekilmesi mükellefin otomatikman vergi incelemesine sevk edilmesini gerektirmez. Tebliğ'de ayrıca peşin fiyatlandırma anlaşmalarının ve vergi incelemelerinin birbirinden farklı süreçler olduğu, anlaşma sürecinde anlaşma kapsamındaki işleme ilişkin vergi incelemesine başlansa dahi anlaşma sürecinin devam edeceği, aynı şekilde inceleme sürecinde aynı konu ile ilgili anlaşmaya başvurulabileceği belirtilmiştir.

⁹² Transfer Fiyatlandırması Çalıştay Değerlendirme Raporu 22 Aralık 2016, Tüsiad Vergi Çalışma Grubu Toplantıları Serisi-VI, Mart 2017, Tüsiad-T/2017,03-586, s. 92.

3 Seri No’lu tebliğ ile yapılan bu düzenleme ile peşin fiyatlandırma anlaşması yapmak isteyen ancak inceleme konusunda tereddüdü olan mükelleflerin, anlaşma yöntemini tercih edebileceği düşünülmektedir. Ülkemizdeki peşin fiyatlandırma anlaşmalarının uygulanabilirliğin artırılması yönünde olumlu bir adım daha atılmıştır.

Mükellef anlaşma yaparak kendisini belirli bir konuda güvence altına almış olacaktır. Fakat anlaşma koşullarına uymaması yahut ihlal etmesi durumunda vergi incelemesini bertaraf edemeyecektir. 3 Seri No’lu tebliğ ile vergi incelemeleri konusunda yapılan düzenlemeler oldukça önemlidir ancak mükellefin anlaşma koşullarına uymaması, idareye ibraz ettiği bilgi ve belgelerin aslını yansıtmadığının tespiti halinde sürecin nasıl işleyeceğine ilişkin açıklık getirilmemiştir. Bu konuya ilişkin emsal teşkil edebilecek inceleme veya yargı kararı olmadığı için net bir değerlendirme yapılamayacaktır.⁹³

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının esas amacı olası vergi ihtilaflarını ortadan kaldırarak inceleme ihtimalini azaltmaktır. Fakat gerek mevzuattaki düzenlemeler gerek uygulamadaki yoğun vergi incelemeleri baskısı mükelleflerin sisteme temkinli yaklaşmasına sebep olmaktadır. Bu baskının azaltılması anlaşma usulünün tercih edilmesinin yolunu açabilecektir. Ayrıca yalnızca peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile ilgilenen ayrı bir idari birimin kurulması da başvuruların önündeki engelleri kaldıracaktır.⁹⁴

⁹³ Namık Kemal Uyanık, “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Mart 2018, Sayı: 354, s. 25.

⁹⁴ Hakan Orhan, “Vergi İhtilaflarının Barışçıl Yollarla Çözümü”, y.y., t.y., (Çevrimiçi), <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-hakan-orhan.pdf>, 30.10.2019.

3.11.4. Anlaşmanın Geçmişe Yönelik Olarak Uygulanabilmesi

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının temel amaçlarından biri belirlilik, öngörülebilirliktir. Mükellef eğer bu yönetime başvuracaksa geçmişe yönelik risklerin ortadan kalktığına emin olmak istemektedir. Ülkemizde 2016 yılında, uluslararası alandaki düzenlemelere paralel olarak yapılan bir düzenleme ile peşin fiyatlandırma anlaşmaların geriye yönelik uygulanabilmesin önü açılmıştır.

6728 sayılı Kanun’la peşin fiyatlandırma anlaşmalarının geçmişe yönelik uygulanabilmesi pişmanlık ve ıslah hükümleri ile ilişkilendirilmiştir. Bu anlamda mükelleflerin geçmişe yönelik peşin fiyatlandırma anlaşmasına başvurması yerel bir uygulama ile sınırlandırılmıştır denilebilecektir. Tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarında tarafların Türkiye’de yer alması sebebiyle düzenleme yerinde yapılmış olarak düşünülebilecektir. Ancak iki veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarında sürecin nasıl işleyeceği net değildir.⁹⁵

3.11.5. Anlaşma Sürecinin Gizliliği

İdare peşin fiyatlandırma anlaşmalarına ilişkin süreci büyük bir gizlilikle gerçekleştirmektedir. Bugüne kadar yalnızca kaç tane anlaşma imzalandığı bilgisi paylaşılmıştır. Ancak idarenin mükellefin vergi mahremiyetini ihlal etmeyecek şekilde, anlaşmaya ilişkin bazı bilgileri kamuoyu ile paylaşması başvuruları daha cazip hale getirecektir.⁹⁶ Böylece peşin fiyatlandırma anlaşmalarının amacı olan belirliliğin de sağlanmış olacağı kanaatine varılacaktır.

⁹⁵ Erdem, **a.g.e.**, Mayıs 2017, 28.06.2019.

⁹⁶ Transfer Fiyatlandırması Çalıştay Değerlendirme Raporu 22 Aralık 2016, Tüsiad Vergi Çalışma Grubu Toplantıları Serisi-VI, Mart 2017, Tüsiad-T/2017,03-586, s. 90.

Özellikle çift taraflı ve çok taraflı anlaşmalarda, idare tarafından sürece ilişkin bilgilerin, gelinen aşamanın, diğer ülkelerdeki uygulama süreçlerinin mükellefle paylaşılması mükellef tarafından olumlu izlenimler yaratacaktır.

3.11.6. Anlaşma Sürecinin Uzun Zaman Alması

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarında, idare ve mükellef tarafında karşılıklı işlemler gerçekleştirildiği için süreç zaman almaktadır. İki veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarında yabancı ülke/ülkeler de taraf olduğu için süreç daha da uzamaktadır. Mükellef idarenin istediği belgeleri hazırlarken zaman kaybedebilmekte, idare ise iş yükü ve bürokrasi sebebiyle zaman kaybına yol açabilmektedir. Anlaşma taraflarından birinin idare olması nedeniyle yavaş ilerleyen süreç, hızlı bir şekilde karar alıp uygulamak zorunda olan şirketler için sorun teşkil etmektedir.⁹⁷

Yerel mevzuatımızda peşin fiyatlandırma anlaşmalarına ilişkin yapılan ilk düzenlemelerde anlaşma başvurusunun sonuçlanması ve analiz sürecinin tamamlanması gereken zamana yönelik herhangi bir düzenleme bulunmamaktaydı. Ancak 3 Seri No'lu Tebliğ ile söz konusu süreler ilişkin zamanlama sınırı getirilmiştir. Buna göre;

- Tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarında: başvuru 9 ay içinde, değerlendirme ve analiz süreci ise 6 ay içinde sonuçlanmalıdır.
- İki veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarında: başvuru 18 ay içinde, değerlendirme ve analiz süreci ise 18 ay içinde sonuçlanmalıdır.

Belirlenmiş olan bu süreler ile başvuru sürecinin etkili bir şekilde yürütülmesi ve başvuruların kısa sürede sonuçlandırılması hedeflenmektedir. Başvuruların Tebliğ'de

⁹⁷ Neslihan Karataş Durmuş, "Türk Ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Temmuz-Aralık 2016, Sayı: 48, s. 117. (Çevrimiçi), <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/282796>, 09.11.2019.

belirlenmiş olan sürelerde sonuçlanmaması halinde sürenin uzatılabilmesi de söz konusudur.⁹⁸



⁹⁸ Doğan, **a.g.e.**, s. 46.

SONUÇ

Günümüz dünyasında sınırları aşan ekonomik ilişkilerin giderek yoğunlaşması, gerek ekonomik faaliyetlerin vergilendirme bakımından kavranmasında, gerekse ülkelerin vergilendirme yetkilerini kullanmalarında önemli zorlukları beraberinde getirmektedir. Çok uluslu şirketler ile birlikte üretim faktörlerinin hareketliliği artmıştır. Böylece vergilemeye yönelik kurallar uluslararası boyut kazanmış ve sınır ötesi işlemlerin vergilendirilmesi gereği ortaya çıkmıştır. Uluslararası vergilendirme olarak adlandırabileceğimiz bu sistemde, çeşitli ulusal vergi politikaları, çift taraflı vergi anlaşmaları, model vergi anlaşmaları, OECD ve bunun gibi kuruluşlar tarafından geliştirilen rehberler ile yol göstermeye çalışılmaktadır.

Çok uluslu şirketler açısından vergilendirme en önemli gider konusu iken devletler için de aksine en önemli gelir kaynağıdır. Devletlerin en önemli egemenlik alanlarından olan vergilendirme ile bu vergiden kaçınmak isteyen çok uluslu şirketler arasındaki çekişmenin yaşandığı en önemli alanlardan biri transfer fiyatlandırmasıdır. Transfer fiyatlandırması özü itibarıyla, çok uluslu şirketlerin birden fazla ülkede faaliyet icra etmelerinden kaynaklanan operasyonel avantajlarını ilişkili kişi denilen kendi grup şirketlerine yapılan mal ve hizmet satışlarında emsal fiyatı altında veya üstünde fiyat belirleyerek vergiyi daha az ödemeye çalışmalarıdır.

Ülkemizde 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 13. maddesinde transfer fiyatlandırması müessesesi düzenlenmiştir. Bu madde ile kurumların ilişkili kişileri ile gerçekleştirecekleri işlemlerde uygulayacakları fiyatın nasıl belirleneceği açıklanmıştır. Mükelleflerin ilişkili kişilerle gerçekleştirdiği işlemlerde uygulayacağı fiyatı belirlerken karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi veya kendi belirleyeceği diğer yöntemlerden, işlemin mahiyetine en uygun olan yöntemin seçilmesi gerektiği belirtilmiştir. Aynı maddenin 5. fıkrasıyla tüm bu yöntemlerin

dışında işlemin mahiyetine en uygun yöntemin idare ile anlaşma usulü olarak adlandırılan peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile belirlenebileceği hüküm altına alınmıştır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, mükelleflerin ilişkili kişilerle gerçekleştirdiği mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulayacağı yöntem konusunda tereddüdü olması durumunda, gerekli olan bilgi ve belgelerle birlikte, belli bir dönem için yöntem tespiti talebinde bulunmasıdır. Mükelleflerin vergi konusundaki en büyük sorunu belirsizlik olduğu düşünülmektedir. Geleceğe dönük belirsizlikler mükellefin hem ulusal hem de uluslararası alanda hareket kabiliyetini azaltmaktadır. Bu noktada peşin fiyatlandırma anlaşmaları mükelleflere, kısıtlı da olsa, geleceğe yönelik belirsizlikleri ortadan kaldırma imkanı sunmaktadır. Bu anlamda peşin fiyatlandırma anlaşmalarının yöntem belirlemede daha çok tercih edileceği varsayılmaktadır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları teoride çok iyi düşünülüp planlanmış olsa dahi pratikte çok fazla uygulama alanı ne yazık ki bulamamıştır. Ülkemizde peşin fiyatlandırma anlaşmaları yürürlük tarihi olan 1 Ocak 2007 yılından bu yana beraberinde barındırdığı çeşitli dezavantajlar sebebiyle mükellefler tarafından çok fazla tercih edilmemiştir.

Küresel alanda gerçekleştirilen matrah aşındırma ve kar aktarımına yönelik uygulamalara paralel olarak ülkemizde de son dönemde çeşitli yasal düzenlemeler yapılmıştır. Özellikle 6728 sayılı Kanun'la peşin fiyatlandırma anlaşmalarının geriye yönelik uygulanabilmesinin önünün açılması, 7061 sayılı Kanun'la başvuru ve yenileme harcının kaldırılması, 3 Seri No'lu Tebliğ ile başvuru ve değerlendirme sürelerine getirilen sınırlama ve mükellefin incelemeye alınmasına yönelik yapılan düzenlemeler ile peşin fiyatlandırma anlaşmalarının mükellef tarafından sorun olarak görünen noktaları çözülmeye çalışılmıştır. Yapılan tüm bu düzenlemelerin başvuruları olumlu yönde etkilediği düşünülmektedir. Yukarıda açıklanan düzenlemeler 2016 ve 2017 yıllarında yapılmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2017 faaliyet raporunda yer alan

bilgiler ışığında 2007 yılından 2017 yılına kadar olan süreçte toplam 13 peşin fiyatlandırma anlaşması yapıldığı bilgisine ulaşılmaktadır. Anılan raporda bu 13 anlaşmanın 6 tanesinin 2017 yılı içerisinde imzalandığı görülmektedir. GİB'in 2018 yılı faaliyet raporunda ve internet sitesindeki duyurular sayfasında peşin fiyatlandırma anlaşmalarına yönelik bir bilgiye ulaşılamamıştır. Ancak ilerleyen yıllarda yapılan düzenlemelerin faydalı olup olmadığına dair karar verebilecek düzeyde bilgiye ulaşılabilecektir.

Yapılan tüm araştırmalar neticesinde mükellefin anlaşmaya olumsuz bakmasının en önemli sebebinin anlaşma sürecinin işleyişine ilişkin bilgilendirmenin yeterliği olduğu düşünülmektedir. Anlaşma yolunu tercih etmiş ve süreci başarı ile tamamlayıp anlaşmayı imzalamış olan mükelleflerin deneyimlerinin paylaşılması emsal oluşturulması açısından önemli olacaktır. Mükellef bilgilerinin gizlenerek, mahremiyet ilkesi çerçevesinde bir bilgilendirme platformu oluşturulması da sürecin tercih edilebilirliğini arttıracaktır.

KAYNAKÇA

- Acar, Ufuk O. T.: **Transfer Fiyatlandırması**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.
- Ağar, Serkan: “**Transfer Fiyatlandırması**”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku (Vergi Hukuku) Anabilim Dalı Doktora Tezi, Ankara, 2009.
- Ağar, Serkan: **Transfer Fiyatlandırması Örtülü Kazanç Dağıtımı**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2011.
- Ağar, Serkan: “Transfer Fiyatlandırmasının Hukuki Niteliği”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 2015, Sayı: 119, s. 143-208.
- Ağar, Serkan: “İdari İşlem Kuramı Perspektifinden Verginin Tarhı”, y.y., t.y., (Çevrimiçi), <http://www.idare.gen.tr/tarh.htm>, 14.11.2019.
- Akkaya, Mustafa: **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2002.
- Aksümer, Ertunç: “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları İle İlgili Vergi Sistemimizde Yer Alan Düzenlemeler”, **Mali Çözüm**, Eylül-Ekim 2015, Sayı: 131, s. 163-173.
- Aksümer, Ertunç: “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ağustos 2016, Sayı: 152, s. 87-95.

Aktan, Coşkun C,;
Vural, İstiklal, Y:

Çokuluslu Şirketler, Konya, Çizgi Kitabevi, 2006.

Aktaş, Mehmet:

“Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemindeki Konumu-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 130, Ekim 2003, s.84-95.

Aktaş, Mehmet:

Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, Şubat 2004.

Alamur, Seher:

“**Türk Hukuku’nda İdari Sözleşmeler**”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Bilim Dalı, İstanbul, 2013.

Anbar, Adem:

“Çok Uluslu İşletmelerde Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 324, Ağustos 2008, s. 9-23.

Aslan, Zehreddin,
Arat, Nilay:

“Kamu Hizmeti İmtiyaz Sözleşmelerinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklarda Tahkim Usulü”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Güz 2005, Yıl:4, Sayı:8 s.1-25.

Atik, Caner:

“Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler” **Vergi Dünyası**, Sayı: 340, Aralık 2009, s.150-159.

- Bahar, Cevdet Okan: **Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmaları ve Yabancıların Türkiye’de Vergilendirilmeleri**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2008.
- Batı, Murat: Transfer Fiyatlandırması Hakkında Ne Biliyoruz?”, **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2015, Sayı: 270, s. 110-114.
- Batı, Murat: “Transfer Fiyatlandırması Hakkında Ne Biliyoruz?-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2015, Sayı: 271, s.110-114.
- Berksoy, İrem: “Vergi Güvenliğinin İki Boyutu: Yasallık İlkesi Karşısında Meşru Güven İlkesi”, **Journal of Life Economics**, 2016, Cilt: 3, Sayı: 1 s. 72-92.
- Biçer, Ramazan: “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:42, Haziran 2007, s.116-122.
- Biçer, Ramazan: “Transfer Fiyatlandırması Uygulamasının En Kritik Yönü: Karşılaştırılabilirlik Analizi”, **Vergici ve Muhasebeci Diyalog**, Sayı: 247, Kasım 2008.
- Biçer, Ramazan: “Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları”, **Vergi Sorunları**, Sayı:243, Aralık 2008, s. 141-148.
- Bilici, Nurettin: **Vergi Hukuku**, 28. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2012, s. 41.

- Biyan, Özgür: “Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları” için Belirlenen Harç Miktarlarının Dayanılmaz Yüksekliği”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:205, Ocak 2010, s. 151-157.
- Borkowski, S. C.;
Gaffney, M. A.: **Proactive Transfer Pricing Risk Management in PATA Countries**, Journal of International Accounting Research: Fall, 2014, 13(2).
- Bolaç, Uğur: “**Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi**”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Programı, Trabzon, 2008.
- Canyaş, Oytun: “Peşin Fiyat Anlaşmalarının ve Anlaşmadan Ayrılabilir İşlemlerin Yargısal Denetimi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 313, Ekim 2014, s. 134-158.
- Cenkeri, Elif: “**Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemi**”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İstanbul, 2005.
- Cravens, S. Karen: Examining the Role of Transfer Pricing as a Strategy for Multinational Firms”, International Business Review, Volume 6, Number 2, 1997, s. 127-145., Çeviren, İhsan Günaydın, “Çok Uluslu Şirketler İçin Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlandırmasının Rolü”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 141, Haziran 2000, s. 135-158.

- Çağın, Nami: **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.
- Çağlar, Kamuran: “6728 Sayılı Kanun Sonrası Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Haziran 2017, Sayı: 350, s. 101-112.
- Çal, Sedat: “İdari Sözleşmelerde Ölçüt Sorunu ve Farklı Bir Yaklaşım Önerisi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XIV, Sayı: 1, 2010, s.223-274, (Çevrimiçi), http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/14_2_9.pdf, 03.10.2019.
- Çelebi, Ahmet Kemal; Özcan, Pelin Mastar: “Transfer Fiyatlandırması Uygulamaları, Seçilmiş Ülkeler Açısından Bir Değerlendirme”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt: XXIV, Sayı: 2, 2017.
- Çevik, Savaş: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Konya, Palet Yayınları, Ekim 2014.
- Dilaver, İpek: “**Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Peşin Fiyatlandırma Anlaşması**”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, İstanbul, 2010.
- Doğan, Şerife: “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları ve Türk Vergi Mevzuatındaki Yeri”, **Maliye Postası Dergisi**, Sayı: 659, Şubat 2008, s. 114-122.

- Doğan, Şerife: “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına İlişkin Esaslar Yeniden Düzenlendi: 3 Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğin Getirdikleri”, **Maliye Postası**, Sayı: 907, Haziran 2018, s. 44-48.
- Doğruyol, Muhittin: “**Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Transfer Fiyatlandırması**”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008.
- Durak, Gündoğan: “Transfer Fiyatlandırmasında Yöntem Riskinden Kaçınma: Peşin Fiyatlandırma Anlaşması”, **Yaklaşım**, Sayı: 178, Ekim 2007, s.114-119.
- Durmuş, Neslihan Karataş: “Türk Ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Temmuz-Aralık 2016, Sayı: 48, s. 99-122. (Çevrimiçi), <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/282796>, 09.11.2019.
- Ekmekçi, Esra: **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 2003.
- Elele, Onur: “Transfer Fiyatlandırmasında Uygulanacak Yöntemler”, y.y., 18 Eylül 2006 (Çevrimiçi), <http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/TRANSFER-FIYATLANDIRMASINDA-UYGULANACAK-YONTEMLER/c08b9ede-9a29-40c2-aa91-353bfd54c823>, 17.01.2019.

- Elele, Onur: “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına İlişkin Değerlendirmeler”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 183, Mart 2008, s. 83-87.
- Erdem, Tahir: “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Geriye Yürütülmesi (Apa Roll Back) Uygulamasında Türkiye Örneği-I”, **Yaklaşım**, Nisan 2017, Sayı:292, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29724>, 28.06.2019.
- Erdem, Tahir: “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Geriye Yürütülmesi (Apa Roll Back) Uygulamasında Türkiye Örneği-II”, **Yaklaşım**, Mayıs 2017, Sayı:293, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29825>, 28.06.2019.
- Eren, Metin: “Transfer Fiyatlandırmalarında Karşılaşılabilecek Vergi İhtilaflarına Yönelik İlk Kez Uygulanan “Tek Taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşması”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:94, Ekim 2011, s. 253-266.
- Erkuş, Levent: “Gelir İdaresi Başkanlığının 10.01.2013 Tarihli Basın Duyurusuna Konu Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Yasal Mevzuatı ve Değerlendirme”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı:576, Şubat 2013, s. 37-41.
- Esen, Erkal: “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı”, **Vergi Raporu**, Sayı: 133, Ekim 2010, s. 93-97.

- Hughes, John C. C.: Hughes, Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements. <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/a-18-08.pdf>, (Çevrimiçi) 24.07.2019.
- Gözler, Kemal; Kaplan, Gürsel: **İdare Hukuku Dersleri**, 20. Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2018.
- Gözlüklü, Burçin; Biçer, Ramazan: “Mali İdarenin Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarına İlişkin Yeni Açıklamalar”, **Uluslararası Vergi Bülteni**, Sayı: 2018/6, 11 Eylül 2018, (Çevrimiçi) <http://vergiport.com/uluslararasıvergibulteni/Uluslararası-Vergi-Bulteni-Mali-idarenin-Transfer-Fiyatlandirmasi-Uygulamalarına-iliskin-Yeni-Aciklamalari.pdf>, 10.04.2019.
- Gümüş, Erhan: “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 313, Eylül 2007, s. 140-147.
- Gündüz, Zeki: “G.İ.B. tarafından ilk ”Tek Taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşması” imzalandı” **Dünya Gazetesi**, 5 Ağustos 2011, (Çevrimiçi) <https://www.dunya.com/kose-yazisi/gib-tarafindan-ilk-tek-tarafli-pesin-fiyatlandirma-anlasmasi-imzala/10641>, 03.12.2018.
- Güney, Selami: “Türkiye’deki Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarının Vergisel ve Diğer Faktörler Dikkate Alınarak İncelenmesi”, **Muhasebe Ve Finansman Dergisi**, Sayı: 50, Nisan 2011.

- Işık, Hüseyin: **Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No:2005/370, Ankara, 2005.
- Kaplan, Ersin: “Çok Uluslu Şirketler Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 386, Ekim 2013, s. 57-68.
- Kaplan, Recep: “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Hukuki Niteliği”, **Vergi Sorunları**, Mayıs 2012, Sayı: 284, s. 102-111.
- Kapusuzoğlu, Tuncay: **Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2003.
- Karabulut, Mehmet Fatih: “Transfer Fiyatlandırmasının Anlamını Biliyor Muyuz?”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 392, Nisan 2014, s. 98-109.
- Kartaloğlu, Emre: “Peşin Fiyatlandırma Anlaşması Yapabilmek için Büyük Mükellef Olmak Gerekıyor”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 228, Eylül 2007, s. 95-100.
- Kaymaz, Özgür;
Kaymaz, Önder;
Alp, Ali: “Vergi Mevzuatımızda Transfer Fiyatlandırması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:86, Mart-Nisan 2008, s.41-64.
- Kızılot, Şükrü: **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2002.
- Koyuncu, Mesut: **Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtım ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması**, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Mayıs 2005.

- Köse, Tunç;
Ferhatoğlu, Emrah: **Transfer Fiyatlandırması (Üretim İşletmelerinde Uygulama)**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008.
- Kutlu, Hande Şen: **“Karşılıklı Anlaşma Prosedürüne Dayalı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları”**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Eskişehir, 2018.
- Küçük, Sema: “Örtülü Kazanç Dağıtımında Yeni Dönem”, **Yaklaşım**, Sayı:171, Mart 2007, s.32-35.
- Mısırlıoğlu, İsmail
Ufuk: “Bölümler Arası Transfer Fiyatlaması ve Bir Uygulama”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 62, Ocak-Şubat-Mart 2003, s. 12. (çevrimiçi),
<https://issuu.com/istanbulsmmmmodasi/docs/malicozum62?e=25078185/58370305>, 10.12.2018.
- Nazal, Ersin: “Transfer Fiyatlandırması-I”, **Yaklaşım**, Sayı: 175, Temmuz 2007, s. 115-124.
- Odyakmaz, Zehra: “Genel olarak İdarenin Sözleşmeleri”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: II, Sayı: 1-2, 1998, (Çevrimiçi),
http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/2_12.pdf, 03.10.2019.
- OECD: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2017 (Çevrimiçi) https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page221 .

- Oktar, Ateş: **Vergi Hukuku**, 11. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2016.
- Orhan, Hakan: “Vergi İhtilaflarının Barışçıl Yollarla Çözümü”, y.y., t.y., (Çevrimiçi), <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-hakan-orhan.pdf>, 30.10.2019.
- Öcal, Erdoğan: “Transfer Fiyatlandırmasında Fiyatlandırma-1”, **Yaklaşım**, Sayı: 206, Şubat 2010.
- Öncel, Mualla; Kumrulu, Ahmet; Çağan, Nami: **Vergi Hukuku**, 23. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, Eylül 2014.
- Öncel, Yenal: “Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, İstanbul, 2003.
- Öz, Semih: **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005.
- Özdemir, Biltekin: **Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**, Ankara, Maliye Hukuk Yayınları, Kasım 2006.
- Özen, Necat: “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları””, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:85, Ocak 2011, s. 85-93.

- Özkanlı, Özlem: “Sorumluluk Merkezleri ve Transfer Fiyatlaması; Çokuluslu İşletmelerde Uygulama”, **Gazi Üni. İİBF Dergisi**, 2003, Sayı: 3, s. 107-124.
- Öztaş, Yasemin: “**Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı, İstanbul, 2009.
- Ring, Diane M. “On the Frontier of Procedural Innovation: Advance Pricing Agreements and the Struggle to Allocate Income For Cross Border Taxation”, **Boston Collage Law School Legal Studies Research Paper Series**, Ocak 2000, s. 147, (Çevrimiçi), <https://poseidon01.ssrn.com/delivery.php?ID=470002118005100066113031098091110092096075037082045007068103003085117001006092013029013055021115109098101082090027009085085121011054047077103081115027105030067053085004070089020095030004120085010095072086079089121018029105092120104093068122066084&EXT=pdf>, 17.10.2019.
- Saraç, Mehmet: “Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlandırması ve Amerikan Vergi Sisteminde Bu Konudaki Yasal Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 282, Şubat 2005, s.88-97.
- Saraçoğlu, Fatih; Kaya, Ercan: “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 216, Eylül 2006, s.150-158.

- Sarıcan, Beytullah; Türk, Yakup: “Henüz Gider Olarak İndirilmeyen Örtülü Kazanç Tutarı Matraha İlave Edilebilir mi?”, **Vergi Dünyası**, Sayı:338, Ekim 2009, s. 84-89.
- Seven, Abdullah: “**Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Bedelin Belirlenmesinde Yaşanan Sorunların Türk Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi**”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı, Manisa, 2015.
- Sever, Doğu: “**Transfer Fiyatlandırması ve Türkiye’de Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, Ankara, 2010.
- Swenson, Deborah, J: “Tax Reforms and Evidence of Transfer Pricing”, **National Tax Journal**, March 2001, s. 7-25.
- Şenyüz, Doğan: **Vergi Ceza Hukuku**, 6. Baskı, Bursa, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2012
- Şenyüz, D.; Yüce M.; Gerçek A.: **Vergi Hukuku**, 3. Baskı, Bursa, Ekin Yayınları, 2012.
- Tanrıkulu, Salih: “Transfer Fiyatlandırmasında İdare İle Anlaşma Yöntemi Neler Getiriyor?”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 232, Ocak 2008, s. 128-130.
- Taşkın, Yasemin: **Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2012.

- Tavuz, Akın: Önceden Fiyatlama Anlaşmaları (Advance Pricing Arrangements)”, **Vergi Dünyası**, Sayı:310, Haziran 2007, s.58-69.
- Tekin, Cem;
Kartaloğlu, Emre: **Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Dönem Sonu İşlemleri**, İstanbul, İSMMMO Yayınları, Aralık 2007.
- Tekinsoy, M. Ayhan: “İdari Sözleşmelerde Ölçüt Sorunu”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 55, Sayı: 2, 2006, s. 181-227. (Çevrimiçi),
<http://acikarsiv.ankara.edu.tr/browse/1029/1605.pdf?show>,
03.10.2019.
- Tokay, Ufuk Olcay: **“Çok Uluslu Şirketler Nezdinde Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemindeki Uygulaması”**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2010.
- Tunç, Mehmet Akif: “Transfer Fiyatlandırması Uyuşmazlıklarının Çözümünde Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları (Advance Pricing Agreements)”, **E-Yaklaşım**, Sayı: 47, Haziran 2007, (Çevrimiçi)
<https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=7675,26>
Haziran 2019.

- Turunç, Sencer: “Matrah Aşındırma & Kar Aktarımı BEPS”, T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Kasım 2013, s. 9. (Çevrimiçi) <https://docplayer.biz.tr/6145086-Ozel-gundem-sencer-turunc-matrah-asindirma-kar-aktarimi-beps-kasim-2013-t-c-maliye-bakanligi-avrupa-birligi-ve-dis-iliskiler-dairesi-baskanligi.html>, 28.10.2019.
- Ufuk, Mehmet Tahir: “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na Göre Transfer Fiyatlaması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı: 220, 2006,.
- Uludere, Eda: ”Türk Vergi Hukukunda Bilgi Değişimi” Temmuz 2016, (Çevrimiçi) <http://www.erdem-erdem.av.tr/yayinlar/hukuk-postasi/turk-vergi-hukukunda-bilgi-degisimi/> 23.06.2019.
- Uyanık, Namık Kemal: “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 354, Mart 2018, s. 17-18.
- Uzun, Fatih Burak: “Gerçek Kişilerin Hak Ehliyeti ve Hak Ehliyetine Uygulanacak Hukukun Tespiti”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 2, 2016, s. 12-47.
- Ünel Ayben: Peşin Fiyatlandırma Anlaşması: Avantajı Kullanmak, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 94, Ekim 2011, s. 105-107.

- Yakupçebioğlu,
Hüseyin: “Transfer Fiyatlandırmasında Kullanılan Yöntemler Ve Karşılaşılan Sorunların Örneklerle Açıklanması”, **International Social Sciences Studies Journal Dergisi**, Sayı: 31, Mart 2019, s:1263-1268. (Çevrimiçi), http://sssjournal.com/Makaleler/295850045_15_5-31.ID1330_%c3%87ebio%c4%9flu_1263-1278.pdf , 17.04.2019.
- Yalçın, Kürşat;
Erkan Ertürk: “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Türkiye’de Yaygın Bir Şekilde Kullanılmama Nedenleri Üzerine Bir Araştırma”, **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, Sayı:16, 2017, (Çevrimiçi) <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/346172>, 11.11.2018.
- Yaltı, Billur: “Kurumlar Vergisi Kanununun “Yenisi”: Peşin Fiyat Sözleşmeleri”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 219, Aralık 2006, s. 7-27.
- Yaltı, Billur: Türk Vergi Anlaşması Uygulamasına İlişkin Gözlemler”, Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi İsviçre- Türkiye Araştırmalar Vakfı “İsviçre- Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması’nın Temel Esasları” Sempozyumu, 8 Nisan 2011, (Çevrimiçi), www.khas.edu.tr/uploads/pdf-doc-vb/Prof.Dr.BillurYalti.doc, 20.06.2019.
- Yavaşlar, Funda
Başaran: “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları ve Bu Anlaşmaların Anayasal Sınırları”, **Uluslararası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması Sempozyumu Bildiri Kitabı**, y.y., t.y., s. 295, (Çevrimiçi), <https://www.fundabasaran.com/pdf/pesin-fiyatlandirma-anlasmalari-ve-bu-anlasmalarin-anayasal-sinirlari.pdf>, 14.11.2019.

Yavaşlar, Funda Başaran: “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”, **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, 2008, Cilt: XXV, Sayı: 2, s. 309-337, (Çevrimiçi), <https://www.fundabasaran.com/pdf/turk-vergi-hukukunda-uzlasma.pdf>, 14.11.2019.

Yazar, Feyyaz: “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 317, Ocak 2008, s. 139-149.

Yıldırım, Cihan: “Transfer Fiyatlandırmasında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları: Uygulamaları Ve Mükelleflere Yaşatabileceği Bazı Sıkıntılar”, **Mali Pusula Dergisi**, Sayı: 34, Ekim 2007, s. 46-49.

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

Yılmaz, Öznur: “**Vergi Boyutuyla Transfer Fiyatlandırması**”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2012.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü, **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**, İstanbul, İstanbul Maliye Vakfı (İSMAV) Yayınları, 2008.

Transfer Fiyatlandırması Çalıştayı Değerlendirme Raporu 22 Aralık 2016, Tüsiad Vergi Çalışma Grubu Toplantıları Serisi-VI, Mart 2017, Tüsiad-T/2017,03-586, s. 87-94.

“Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarında Yapılan Değişiklikler” **Deloitte Verginet Vergi Sirküleri**, Ağustos 2016, Sayı: 2016/83, (Çevrimiçi)
<https://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2016-83.aspx>, 23.06.2019.

