



International
SOCIAL SCIENCES
STUDIES JOURNAL



SSSjournal (ISSN:2587-1587)

Economics and Administration, Tourism and Tourism Management, History, Culture, Religion, Psychology, Sociology, Fine Arts, Engineering, Architecture, Language, Literature, Educational Sciences, Pedagogy & Other Disciplines in Social Sciences

Vol:5, Issue:31
sssjournal.com

pp.1263-1278
ISSN:2587-1587

2019 / March / Mart
sssjournal.info@gmail.com

Article Arrival Date (Makale Geliş Tarihi) 25/01/2019 | The Published Rel. Date (Makale Yayın Kabul Tarihi) 19/03/2019
Published Date (Makale Yayın Tarihi) 19.03.2019

TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA KULLANILAN YÖNTEMLER VE KARŞILAŞILAN SORUNLARIN ÖRNEKLERLE AÇIKLANMASI

EXPLANATION OF METHODS USED IN TRANSFER PRICING AND EXPOSURE OF PROBLEMS WITH EXAMPLES

Hüseyin YAKUPÇEBİOĞLU

İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı, Yüksek Lisans Öğrencisi



Article Type : Research Article/ Araştırma Makalesi

Doi Number : <http://dx.doi.org/10.26449/sss.1330>

Reference : Yakupçebioğlu, H. (2019). "Transfer Fiyatlandırmasında Kullanılan Yöntemler Ve Karşılaşılan Sorunların Örneklerle Açıklanması", International Social Sciences Studies Journal, 5(31): 1263-1278.

ÖZ

Ekonomik hayatımıza 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunuyla giren transfer fiyatlandırması, vergi güvenlik müesseslerinden biri olarak günümüzde küreselleşen dünyada önemini bir kat daha artırmıştır.

Kanunda yapılan düzenlemeyle ilişkili kişilerle olan ekonomik faaliyetlerin emsallere uygunluk prensibine göre yapılması ve ona göre hareket edilmesi temel amaç olarak görülmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13.maddesi "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım" başlığı altında OECD uygulamaları ve günümüz gelişmeleri esas alınarak bu soruna çözüm getirilmek istenmiştir.

Çalışmamızın konusu, transfer fiyatlandırmasında kullanılan yöntemleri örneklerle ele alarak kurumların ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı bedelleri, işlemin mahiyetine göre en uygun yöntemi seçerek tespit etmeleri ve bu yöntemi seçerken dikkat edeceği hususlar ile transfer fiyatlandırmasındaki diğer temel hususlar olan KDV'nin indirimi, belgelendirmenin önemi, peşin fiyat sözleşmelerine ve ortaklara borç para kullandırma işlemine ve uygulamada karşılaşılan sorunlar incelenmektedir. Yöntemlere ilişkin bilgi ve açıklamalar için 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 1995 yılında yayımlanan ve 2010 yılında güncellenen OECD Uluslararası Girişimciler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlaması Rehberi esas alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Transfer Fiyatlandırması, Örtülü Kazanç, Emsallere Uygunluk İlkesi, Emsal Fiyat

ABSTRACT

The transfer pricing of our economic life, which was entered into by the Law on Corporations Tax No. 5520, is one of the tax security institutions and it has increased its significance today in the globalizing world.

It is seen as the main objective that the economic activities with the persons involved in the regulation made in the law are made according to the principle of compliance (Arm's length principle) with precedents and act accordingly

Under Article 13 of the Law on Corporations Tax No 5520 "Disguised profit distribution through transfer pricing", OECD applications and today's developments have been taken as a basis to solve this problem.

Subject of our work is to check, taking the methods used in transfer pricing with examples of the costs to be applied by the institutions with the related persons, determine the most appropriate method according to the nature of the process and the considerations when choosing this method with VAT discount which is one of other basic issues in transfer pricing, the importance of certification, advance price contracts and lending money to partners and the problems encountered in practice. These are based on Corporate Tax Law No. 5520 and OECD Guidance on Transfer Pricing for International Entrepreneurs and Tax Administrations which was published in 1995 and revised in 2010.

Keywords: Transfer Pricing, Implied Profit, Arm's Length Principle, Peer Price

1. GİRİŞ

Transfer fiyatlandırmasının özü emsallere uygunluk prensibi ve bu prensibe uygun veya aykırı şekilde ilişkili kişilerle yapılan mal/hizmet ya da değerlendirmelerdir. Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerin birbirleriyle yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satımlarında uygulanan bedelin, aralarında böyle ilişkinin bulunmadığı durumlarda uygulanacak bedele uygun olmasını ifade eder.

Diğer taraftan global vergi yükü en alt düzeyde tutularak toplam karın maksimize edilmesi önemli bir unsurdur. Günümüzde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı sadece ülkeler arası para ve kar transferleriyle sınırlı kalmamış, ülke içinde gerçekleştirilen işlemler açısından da bir vergi sorunu haline almıştır.

Transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan sorunların başında gelişmiş veya gelişmekte olan ulus devletlerinin vergilendirme yetkilerinin çatışması gelmektedir. Transfer fiyatlandırması, vergi kaybının yanı sıra, sermaye kaybına da yol açmakta; ödemeler dengesi üzerinde olumsuz yönde etkili olmakta; üretim girdileri ve bileşimi, yatırımlar ve istihdam üzerinde olumsuz yönde etkili olmaktadır.

Ekonomik hayatımızda önemli bir yer tutan şirketler, bilançolarının yetersiz olması, kredibilitelerinin bulunmaması, yeterli teminat gösterememeleri vb. nedenlerle ihtiyaç duydukları kredileri kendileri doğrudan bankalardan temin edememektedirler. Bu gibi durumlarda sermayesine iştirak edilen veya ortakları aynı olan fakat kredibilitesi yüksek olan başka şirketler devreye girerek kendileri bankalardan kredi temin etmekte ve bu kredileri aynı şartlarla bu şirketlere kullanıdıklarıdır.

Uygulamada, bu işlem için transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç hükümlerinin uygulanması, faiz ve kur farkı giderlerinin kaydının yapılabilmesi, KDV'ye tabi olup olmaması, emsal bedelin bulunmadığı sorunlar ve söz konusu masraf yansıtılmaları için fatura düzenlenmesi hususunda tereddütlerle karşılaşmaktadır.

Ayrıca çok uluslu şirketlerin büyümesi ve olayın uluslararası boyut kazanması nedeniyle ulusal vergi kanunları sorunların çözümünde yetersiz kalmakta; dolayısıyla uluslararası işbirliği zorunlu hale gelmektedir. OECD ve Avrupa Birliği bünyesinde bu çerçevede çalışmalar yürütülmektedir.

2. TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAVRAMI VE ÖNEMİ

Transfer fiyatlandırması, bir kuruluşun kendi bünyesinde veya bölümleri arasında ya da ilişkili olduğu diğer bir kuruluşa transfer ettiği maddi veya gayri maddi mallar ile sağlandığı fiyat (arz ve dağıtım fiyatı) olarak tanımlanabilir.

Firmalar gibi çok uluslu kurumlar da kârlarını arttırmak için, grup içi şirketler arasındaki mal ve hizmet satış fiyatlarını piyasada cari fiyatlardan farklı olarak uygularlar. Bu kuruluşlar, vergi yüküne göre gelirlerini arttırıp-eksilterek, vergi yükünün yüksek olduğu ülkelerdeki gelirlerini azaltır, bu yükün düşük olduğu ülkelerdeki gelirlerini ise yükseltirler. Bu işlevler için kullandıkları mekanizma ise, grup içi işlemlerde uygulanan fiyatlandırma.

Bu fiyatlandırmanın vergi planlama aracı gibi kullanılması da, bu nevi şirketler ile devletler arasında büyük çatışmalara neden olmaktadır. Ülke hükümetlerinin vergi politikalarını düzenlerken, çok uluslu kurumların fiyatları şekillendirerek kaynaklarını oluşturması veya ülkeler arasında dağıtması, hem devlet politikalarını zayıflatır, hem de ekonomik olguları olumsuz yönde etkiler (Orhun, 2008).

Diğer bir tanımla transfer fiyatlandırmasından bahsedebilmek için bir işletme veya organizasyonun kendine bağlı birimlere emsal bedel üzerinden satış yapıyor olması ve birbirine bağlı birimler arasında uygulanan fiyatın emsal bedelden farklı olması gerekmektedir. Emsal bedel ise sadece cari fiyatla ölçülmekte; vade, mal ve hizmet kalitesi, işin zamanında teslimi veya çeşitli finansal avantajlar şeklinde kendini gösterebilmektedir (Bijan, 2007).

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı hakkındaki hükümleri ile elde edilen kar payının vergilendirilmesi ile ilgili hükümleri aşağıdaki özetlenebilir;

“Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır.....“

13.mad'nın 2 ve 3. Fıkrasında ilişkili kişi kavramı ve emsallere uygunluk ilkesi tanımlanmıştır;

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

“Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder.....”

13. maddenin 4 ve diğer maddelerinde ise uygulayacağı fiyat veya bedelleri tespit ederken kullanacağı yöntemleri, peşin fiyat anlaşmalarını, dağıtılmış kar payı olma şartları, belgelendirme ve diğer hususlardan bahsedilmiştir (T.C. 5520 Sayılı Kanun, 2006).

3. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YÖNTEMLERİ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinde "Transfer Fiyatlandırılması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" düzenlenmiştir. İlgili maddede ilişkili kişilerin aralarında yaptıkları işlemlerde emsal fiyata ulaşabilmeleri için mükelleflerin kullanabileceği çeşitli yöntemlere yer verilmiştir. Bu yöntemler, OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi"ne uygun olarak kanun metninde geleneksel işlem yöntemleri ve diğer Yöntemler şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur. Buna göre, mükelleflere ilişkili kişilerle yapacakları işlemlerde aşağıda sayılan yöntemlerden herhangi birini seçme konusunda serbestlik tanınmıştır (Biçer, 2008) .

A- Geleneksel İşlem Yöntemleri

- 1) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi
- 2) Yeniden satış fiyatı yöntemi
- 3) Maliyet artı yöntemi ve

Mükellefçe belirlenen yöntem

B- Diğer Yöntemler

- 1) İşlemsel kâr yöntemleri
 - a. Kâr bölüşüm yöntemi
 - b. İşleme dayalı net kar marjı yöntemi

İlişkili kişi işlemlerinde hangi yöntemin uygulanacağı ise; işlemin özelliği, işlemin karşılaştırılabilirliğine ve bağımsız şirketlerin karşılaştırılabilirliğine bağlı olarak değişecektir.

Mükellefler, transfer fiyatlandırması uygulamasına ilişkin en uygun yöntemin seçilmesi aşamasında aşağıdaki hususları göz önünde bulundurmalıdırlar (Biçer, 2011):

- İlişkili kişiler ve ilişkisiz kişiler arasındaki karşılaştırma düzeyinin yüksekliği,
- Karşılaştırmaya uygun olarak görülen ilişkisiz kişiye ait verilerin yeterliliği ve
- İlişkili kişilerin işlemlerini ilişkisiz kişiler ile karşılaştırmada ortaya konan ekonomik tahminlerin tarafların fiili ekonomik durumlarını yansıtması.

Bunların yanı sıra şirket ilgili kişileri transfer fiyatlandırmasında işlemin doğasına en uygun yöntemin seçiminin de aşağıdaki dört hususa da dikkat etmelidirler (Biçer 2011).

- Her bir transfer fiyatlandırması yönteminin kendine özgü güçlü ve zayıf yanları,
- Özellikle işlev analizi aracılığı ile belirlenecek şekilde kullanılacak yöntemin kontrollü işlemin doğasına uygunluğu,
- Seçilen yöntem ya da yöntemleri uygulamak için makul ve güvenilir bilgilerin bulunabilirliği (özellikle dış emsaller açısından),
- Gerekli tüm karşılaştırılabilirlik düzeltmeleri dâhil karşılaştırılabilirliğin derecesi.

Transfer fiyatlandırması yöntemlerinin seçimi aşamasında karşımıza çıkan önemli faktörlerden birisi de karşılaştırılabilirlik analizidir. Karşılaştırılabilirlik analizi, kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı

işlemlerin karşılaştırılabilir olmasını ifade etmekte olup, işlemler arasında maddi bir farklılık yoksa ya da var olan farklılıkların düzeltilerek giderilmesi mümkünse, kontrol altındaki işlem ile kontrol dışı işlem karşılaştırılabilir nitelikte kabul edilir. Karşılaştırılabilirlik analizinin gerçekleştirilmesindeki temel amaç, emsallere uygun fiyatı (ya da kârlılığı) bulmaktır (Bıyan 2007).

İki işlem veya iki şirket arasındaki karşılaştırılabilirliğin mümkün olup olmadığı çoğunlukla beş ana faktör dikkate alınarak tespit edilir. Bunlar (Küçük, 2009);

- Mal ve hizmetlerin nitelikleri,
- İşlev analizi,
- Sözleşme şartları,
- Ekonomik koşullar ve
- İş stratejileridir.

Karşılaştırılabilirlik analizinde izlenen süreç standart olmamakla beraber OECD tarafından kabul edilen yaklaşımlarda mevcuttur.

Seçilen yöntem bakılmaksızın her transfer fiyatlandırması uygulamasında karşılaştırılabilirlik analizine önem verilmelidir. Bu analiz, emsal işlemler ya da emsal şirketlerin seçimi aşamasında kullanılır ve analiz gerçekleştirilmeden transfer fiyatlandırması yöntemini belirlemek yanlıştır. Yapılan analiz sonrasında karşılaştırılabilirlik faktörleri dikkate alınarak işlemin doğasına en uygun transfer fiyatlandırması yöntemi belirlenir (Biçer,2011).

Şimdi, bu yöntemlerden Geleneksel İşlem Yöntemleri ile Diğer Yöntemlere ait örneklere yer verilecektir. Ancak, mükelleflerin belirleyecekleri yöntemlerin kullanımında belirgin standartlar bulunmadığı için bu çalışmada bunlara ilişkin örneklere yer ayrılmamıştır.

3.1. Geleneksel İşlem Yöntemleri

3.1.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

Bu yöntem, bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder (Biçer, 2007).

Örnek:

Tayland (X) firması, ilişkili şirketi olan Türk (Y) firmasına ve ilişkisiz Alman (Z) firmasına Lcd Televizyon satmaktadır. Ürünler birbirinin aynıdır. Sözleşme şartlarına göre, Lcd Televizyonlar için Türkiye'ye yapılan satışlarda garanti süresi 1 yıl iken Almanya için garanti süresi 6 aydır. 1 yıllık hizmet bedeli Türkiye ve Almanya'da parça başına 500 TL olarak tahmin edilmektedir. (Y) firmasına yapılan satışlar CIF üzerinden, (Z) firmasına yapılan satışlar FOB üzerinden gerçekleştirilmektedir. Ürünler birbirinin aynı olduğu için garanti, sigorta ve navlun giderlerinin anlamlı bir karşılaştırma yapılabilmesi birbiriyle uyumlaştırılması gerekir. Buna göre, (X) firmasından (Y) firmasına yapılan satışlar için karşılaştırılabilir fiyat yöntemini kullanarak emsal fiyatı tespit edilmesi mümkündür.

| | (X) firmasından (Y) firmasına yapılan satışlar (TL) | (X) firmasından (Z) firmasına yapılan satışlar (TL) |
|---------------------------------|---|---|
| Satış fiyatı | 10.000,00 | 9.000,00 |
| Yıllık hizmet bedeli(-) | 500,00 | 250,00 |
| | 9.500,00 | 8.750,00 |
| Sigorta ve navlun bedeli (+) | - | 250,00 |
| | | |
| Karşılaştırılabilir fiyat | 9.500,00 | 9.000,00 |

(Y) tarafından alınan Lcd Televizyon sayısı 1.000 Adet

Emsal Fiyat : 9.000-TL

(Y) 'ye uygulanan transfer fiyatı : 9.500-TL

Lcd Televizyon başına uygulanan transfer fiyatı fazlası : 500 TL

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanıldığında

(Y) şirketi tarafından elde edilen fazla kar : 500-TL

3.1.2. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Yeniden satış fiyatı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder (Ünal, Çifçi, 2012) .

Bu yöntem, emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasına dayanır. Makul brüt satış kârı, söz konusu mal veya hizmetin yeniden satışında yüklenilen satış ve diğer faaliyet giderleri ile üstlenilen riskler ve kullanılan varlıklar gibi gerçekleştirilen işlemlerin gerektirdiği belli bir kâr payının toplamını ifade eder. Makul brüt satış kârının düşülmesinden ve mal veya hizmetin alımıyla ilgili diğer maliyetlerin dikkate alınmasından sonra kalan tutar, ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım satımında uygulanacak emsallere uygun fiyat olacaktır (Biçer, 2007).

Örnek;

Türk Şirketi (A) ilişkili şirketi (B)'ye parça başına 150 TL'den telefon satmaktadır. (B) ise bu ürünleri ilişkisiz kişilere 200 TL'den tekrar satıyor. Ürünün (B)'ye toplam maliyeti (yönetim, satış ve dağıtım maliyeti için parça başına 30 TL dahil) 180 TL' dir. Bu ticari ilişkide brüt kâr oranı ise % 25'tir.

| | |
|--|--------|
| Emsal satış fiyatı | 150,00 |
| (Yeniden satış fiyatı - Brüt Satış karı 200 TL - 50 TL) | |
| Yönetim giderleri (-) | 30,00 |
| Parça başına emsal satış fiyatı | 120,00 |

150 TL'lik transfer fiyatındaki fazlalık olan 30 TL, (B)'nin karını azaltarak vergi kaybına neden olmaktadır. Burada, ilişkisiz kişiler için ortaya çıkan maliyetlerin hesaplanması uygun bir analiz ve kayıtların varlığını gerektirir.

3.1.3. Maliyet Artı Yöntemi

Bu yöntem, benzer işlemler için işletmenin bir bölümünde veya bir işletmede oluşan maliyete, karşılaştırılabilir benzer durumlar esas alınarak bulunacak uygun brüt kar marjı ilave edilmesiyle transfer fiyatına ulaşan yöntemdir. Başka bir deyişle, emsallere uygun fiyatın, ilgili mal ya da hizmet maliyet bedelinin uygun bir brüt kar oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade etmektedir. Buradaki uygun brüt kar oranı, söz konusu mal veya hizmet alım veya satım anında ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatı yansıtan kar oranını ifade etmektedir (Biçer 2008).

Koşullar uygunsa, işlemi yapan mükellefin bu mal ve hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı genel brüt kar marjı (iç emsal), ideal oran olacaktır. Karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, uygun brüt kar oranı kıstası, söz konusu mal veya hizmetin ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatı yansıtan kar oranı olarak dikkate alınacaktır.

Yöntemin uygulanmasında, alıcıya malların transferi ya da hizmetin temini için yapılan kontrollü bir işlemde, malların transferi ya da hizmetin temini için yapılan kontrollü bir işlemde, malların ya da hizmetlerin satıcısındaki maliyetlerin oluşumu esas alınır. Bu yöntem, karın belirlenmesinde maliyetlerin önemli olduğu ve maliyetler ile kar arasında bir bağlantı bulunduğu durumlarda kullanılmaktadır. Yöntem uygulanırken, karşılaştırma yapılacak şirketlerin maliyet yapıları ve maliyetlerde önemli yer tutan varlıkların edinim şekilleri göz önünde bulundurulmalıdır. Bu yöntem özellikle hammadde ve yarı mamuller ile imal edilen mallara ilişkin işlemlerde uygulama alanı bulmaktadır (Biçer, 2008).

Örnek;

(X) Ltd. Şti.'nin, ilişkili kişi (Y) ve ilişkisiz kişi (Z) Ltd. Şti. ile yaptığı işlemlere ilişkin veriler aşağıdaki gibidir.

| "X" Ltd.Şti'nin malları gönderdiği şirketler | | |
|--|---|---|
| | Y Ltd. Şti. (İlişkili kişi) Birim/Adet | Z Ltd. Şti. (Karşılaştırılabilir işlem) Birim/Adet |
| Direkt İlk Madde | 10.00 | 10.00 |
| Direkt İşçilik Ücretleri | 15.00 | 15.00 |
| Direkt Giderler | 10.00 | 10.00 |
| Birincil Maliyet | 35.00 | 35.00 |
| Genel Ücret Giderleri | 5.00 | 5.00 |
| Genel Yönetim Giderleri | 3.00 | 3.00 |
| Üretim Maliyeti | 43.00 | 43.00 |
| Brüt Kar Marjı | 8.60 20% | 17.20 40% |
| Satış Fiyatı | 51.60 | 60.20 |
| Brüt Kar Marjı % | 20% | 40% |
| Brüt Kar Marjı | 8.60 | 17.20 |
| Satış Fiyatı (-) | 0 | 1.40 |
| Paz. Sat. Dağ. Giderleri (-) | 4.20 | 2.00 |
| Ayarlanmış Brüt Kar Marjı Maliyete Dayalı Ayarlanmış Brüt | 4.40 | 13.80 |
| Kar Marjı (%) | %10.23 | % 32.09 |
| | | |
| Ayarlanmış Brüt Kar Marjı (İlişkısiz kişi) | | % 32.09 |
| Ayarlanmış Brüt Kar Marjı (İlişkili kişi) | | % 10.23 |
| Brüt Kar Marjındaki Farklılık | | % 21.86 |
| Birim Başına Gerçek Üretim Maliyeti | | 43.00 birim |
| Birim Başına Arttırılmış Brüt Kar | | 9.40 birim |
| Gerçek Satış Fiyatı | | 51.60 birim |
| Birim Başına Emsal Fiyat | | 61.00 birim |
| (XYZ) Ltd. Şti. için kaydedilmiş gerçek gelir (5000 x 51.60) | | 2.580.000 / birim |
| Emsal Fiyat kullanılarak yapılan satışlar (5000 x 61.00) | | 3.050.000 / birim |
| Maliyet Artı Yönteminde emsal fiyat başına düşen arttırılmış gelir | | 470.000 / brim |

Eğer (X) Ltd. Şti., ilişkili kişi, (Y) Ltd. Şti.' ne mallar/hizmetler transfer ediyorsa (X) Ltd. Şti. tarafından yüklenilen toplam maliyet belirlenmelidir. Eğer benzer/aynı mallar veya hizmetler ilişkisiz kişilere transfer edilirse veya böyle bir transfer ilişkisiz kuruluş tarafından karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem şeklinde gerçekleştirilirse maliyetlere eklenecek normal brüt kâr marjı belirlenebilecektir. Normal brüt kâr marjı böyle bir kâr marjını serbest piyasada etkileyebilecek nitelikteki önemli farklılıklara uyumlaştırılmalıdır.

Emsal Fiyat = Toplam Üretim Maliyeti + Düzeltilmiş Brüt Kâr Marjı.

Burada, maliyet tabanları iki işlemde de karşılaştırılabilir nitelikte olmalıdır. Maliyetlerde yapılacak bir düzeltme bu değerlerin karşılaştırılabilmesi açısından gerekli olabilir.

3.2. Diğer Yöntemler

3.2.1. Kar Bölüşüm Yöntemi

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

- Bir ürünün edinimi, üretimi veya satımı ya da hizmet sunumu için yapılan harcamalar,

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

Bu yöntem, geleneksel işlem yöntemlerinin (karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi) kullanılmadığı özellikle karşılaştırılabilir işlemlerin olmadığı ve ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin birbirinin ayrılmaz bir parçası olduğu durumlarda kullanılmalıdır.

Bu yöntem, ilişkisiz şirketlerin yaptıkları işlemleri veya bu işlemde elde edecekleri kâr göz önünde bulundurmak suretiyle, kontrol altındaki bir işlemde oluşan şartların kâr üzerindeki etkisini ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır.

Kâr bölüşüm yönteminde, önce ilişkili şirketlerin yaptığı işlemde ortaya çıkan paylaşılacak kâr tespit edilir. Daha sonra bu kâr, ilişkili şirketler arasında paylaşılır. Kârın bölüşümü, emsallere uygunluk ilkesine göre yapılmış anlaşmalardaki tahmin edilen ve yansıtılan şekilde, güçlü ekonomik gerekçelere dayanarak yapılmalıdır.

Bu çerçevede, kontrol altındaki işlemlerden elde edilen toplam kâr iki aşamada paylaşılır. İlk aşamada, ilişkisiz şirketlerin benzer türdeki kontrol dışı işlemlerden elde ettikleri kâr marjı dikkate alınarak, her ilişkili şirketin toplam kâr içerisinde alacağı kâr miktarı belirlenir. İkinci aşamada, ilk aşamada ilişkili şirketlere yapılan kâr dağıtımından sonra toplam kârdan geriye kalan bakiye kâr var ise, bu kâr üstlendikleri işlevler ve yükledikleri riskler nispetinde ilişkili şirketler arasında tekrar dağıtılmak suretiyle, ilişkili şirketlerin kontrol altındaki işlemlerden elde ettikleri kârlar yeniden hesaplanır. Dolayısıyla, gerekli düzeltmelerin yapılması sonucu, ilişkili kişilerin kontrol altındaki işlemlerde uygulayacağı emsallere uygun fiyat tespit edilir.

İlişkili tarafların kârın oluşumuna yaptığı katkının değeri işlev analizlerine göre yapılır ve bu katkılar dış piyasadan elde edilen güvenilir bilgileri kapsayacak şekilde değerlendirilir. İşlev analizi ilişkili taraflar arasında gerçekleştirilen işlevlerin analizi olup, tarafların üstlendiği riskler ve kullandıkları varlıklar hesaba katılmalıdır.

Bu yöntemde, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması sırasında, her durumun kendi koşullarının göz önünde bulundurulması büyük bir önem taşımaktadır. Özellikle, kârın bölüşüm sürecinde bakiye kârın taraflar arasında bölüşümünün mümkün olduğu ölçüde kesin rakamları içermesi gerekmektedir. Örneğin, araştırma ve geliştirme harcamalarına yer verildiği durumlarda, Ar-Ge harcamaları arasındaki farklılıkların dikkate alınması gerekebilir.

Bu yöntemin, işlemlerin birbirleriyle iç içe geçtiği ve bağlantılı olduğu veya her bir işlemin ayrı ayrı ele alınmasının zor olduğu durumlarda kullanılması uygun olacaktır.

Örnek 1:

İsviçre’de faaliyette bulunan (A) Kurumu kanser tedavisinde kullanılmak amacıyla “Kodezyak” adı verilen bir ilacın ana maddesini üretmektedir. Bunun yanında, Türkiye’de tam mükellef olan ilişkili (B) Kurumu ise söz konusu ilacın İsviçre’de (A) Kurumunca üretilmesinden sonra kendisinin yapmış olduğu Ar-Ge faaliyeti sonuçları ile ana maddeyi birleştirerek nihai ürün haline getirmektedir. Ayrıca, (B) Kurumu nihai ürünün Türkiye’de dağıtımına yetkili tek şirkettir.

Konuya ilişkin diğer bilgiler aşağıdaki gibidir:

- (B) Kurumu söz konusu ilacın geliştirilmesi için (A) Kurumu ile Ar-Ge ve pazarlama faaliyetleri yürütmektedir.
- Söz konusu ilaca ilişkin, (A) Kurumu 3 TL, (B) Kurumu ise 12 TL olmak üzere toplam 15 TL Ar-Ge ve pazarlama gideri gerçekleştirmiştir.

Üretilen ürünün son derece özgün ve ileri düzeyde bir yapıya sahip olması nedeniyle, piyasada karşılaştırılabilir benzer nitelikte bir ürün bulunmamaktadır. Bu nedenle, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanması mümkün değildir.

Maliyet artı yönteminin uygulanabilmesi için de yeterli veri ve bilgi bulunmamaktadır. Ürünün ilişkili kişiler arasında nitelik değiştirerek alım ya da satıma konu edilmesi nedeniyle yeniden satış fiyatı

yönteminin de uygulanması mümkün değildir. Bu durumda uygulanabilecek en iyi yöntem kâr bölüşüm yöntemi olacaktır.

Aynı piyasada benzer bir ürünü gayri maddi varlık kullanmadan üreten ve satan firmalara ilişkin veriler temin edilebilmiştir. Bu piyasada üreticilerin % 10 kâr marjı, toptan satıcıların ise satış fiyatı üzerinden % 25 kâr marjı ile çalıştığı tespit edilmiş olup, (A) ve (B) Kurumlarının birim başına kârdan alacakları paylar iki aşamada tespit edilecektir.

1. Aşama: Getiri tutarının tespit edilmesi

- ve (B) Kurumlarının basitleştirilmiş hesapları aşağıdaki gibidir:

(TL)

| | | (A) Kurumu | | (B) Kurumu |
|------------------------------|---|------------|----|------------|
| Satışlar | | 100 | | 125 |
| Satılan Malın Maliyeti(-) | | 60 | | 100 |
| Brüt Kâr | | 40 | | 25 |
| Ar-Ge ve Pazarlama Giderleri | 3 | | 12 | |
| Genel Yönetim Giderleri | 2 | | 3 | |
| Faaliyet Giderleri(-) | | 5 | | 15 |
| Kâr | | 35 | | 10 |

Grubun toplam kârı 45 -TL' dir.

(A) Kurumu:

(TL)

| | |
|--|----|
| Satılan Malın Maliyeti | 60 |
| Karşılaştırılabilir Firma Esas Alınarak Hesaplanan Kâr (60 x 10) | 6 |
| Karşılaştırılabilir Firma Esas Alınarak Hesaplanan Transfer Fiyatı (Gayri Maddi Varlıklar Hariç) | 66 |

(B) Kurumu:

(TL)

| | |
|--|-------|
| Üçüncü Kişilere Satışlar | 125 |
| Karşılaştırılabilir Firmaların Yeniden Satışta Kâr Marjı | % 25 |
| Brüt Kâr (Yeniden Satışta Kâr Marjı) 125 x % 25 | 31,25 |

Karşılaştırılabilir firmalar (gayri maddi varlıklar hariç) esas alınarak getiriler aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

(TL)

| | (A) Kurumu | (B) Kurumu |
|----------------------------|------------|------------|
| Satışlar | 66,00 | |
| Satılan Malın Maliyeti (-) | 60,00 | |
| Brüt Kâr | 6,00 | 31,25 |
| Faaliyet Giderleri (-) | 5,00 | 15,00 |
| Kâr | 1,00 | 16,25 |

Bu durumda grubun toplam kârı 17,25 TL olacaktır.

2. Aşama: Bakiye kârın bölüştürülmesi

Grubun bakiye kârı (45 – 17,25 =) 27,75 -TL' dir.

Her iki firma açısından araştırma ve geliştirme giderleri ile pazarlama giderlerinin, ürünün üretim ve satışında önemli bir role sahip oldukları görülmüştür. Araştırma ve geliştirme giderleri ile pazarlama giderlerinin firmalar itibarıyla durumu aşağıdaki şekildedir:

| | |
|------------|---------------|
| (A) Kurumu | 3 TL (% 20) |
| (B) Kurumu | 12 TL (% 80) |
| Toplam | 15 TL (% 100) |

Bakiye kârın bölüşümü, bu harcama oranlarından yararlanılarak aşağıdaki gibi yapılacaktır.

| | |
|--|----------|
| (A) Kurumunun bakiye kârdan alacağı pay (% 20 x 27,75) | 5,55 TL |
| (B) Kurumunun bakiye kârdan alacağı pay (% 80 x 27,75) | 22,20 TL |

Bu durumda, düzeltilmiş faaliyet kârları aşağıdaki gibi olacaktır:

| |
|-------------------------------------|
| A Kurumu = 5,55 + 1,0 = 6,55 TL |
| B Kurumu = 22,20 + 16,25 = 38,45 TL |

Sonuç olarak, düzeltilmiş hesaplar her iki Kurum için aşağıdaki gibi olacaktır:

(TL)

| | (A) Kurumu | (B) Kurumu |
|----------------------------|------------|------------|
| Satışlar | 71,55 | 125,00 |
| Satılan Malın Maliyeti (-) | 60,00 | 71,55 |
| Brüt Kâr | 11,55 | 53,45 |
| Faaliyet Giderleri (-) | 5,00 | 15,00 |
| Kâr | 6,55 | 38,45 |

Kâr bölüşüm yöntemine göre, (A) Kurumunun satışları için uygulayacağı emsallere uygun fiyat yukarıda da görüldüğü üzere birim başına 71,55 TL olarak gerçekleşecektir.

3.2.2. İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi

İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanan bir yöntemdir.

İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminin uygulanmasına benzerlik göstermektedir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi ile bu yöntemler arasındaki fark, diğer iki yöntemde brüt kâr marjı hesaplanırken, bu yöntemde net faaliyet kâr marjının hesaplanmasıdır. Bu yöntemde de karşılaştırılabilirlik analizi yapılacaktır. Ancak işlevlerde farklılık olsa dahi, net faaliyet kâr marjı, bu farklılıktan maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminde dikkate alınan brüt kâr marjına göre daha az etkilenmektedir.

Net faaliyet kâr marjının tespitinde, öncelikle mükellefin karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde uyguladığı net faaliyet kâr marjı dikkate alınacaktır. Bunun mümkün olmaması durumunda, ilişkisiz bir kurumun karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde uyguladığı net faaliyet kâr marjı dikkate alınır. Yöntemin uygulanmasında ilişkili kurumların işlev analizinin yapılması gereklidir. Aralarında ilişki bulunmayan işletmelerin net faaliyet kâr marjlarının kullanılacağı durumlarda, güvenilir sonuçların elde edilebilmesi için işlemlerin karşılaştırılabilir olup olmadığı ve ne kadar düzeltme yapılması gerektiği belirlenmelidir. Bu yöntem kullanılarak yapılan analizlerde, ilişkili kurumun tek bir kontrol altındaki işlemine ait kâr dikkate alınmalıdır.

Örnek:

Türkiye’de faaliyette bulunan tam mükellef (A) Kurumu, Hollanda’da bulunan ilişkili (B) şirketine televizyon satmakta olup, bu işleme ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir:

(A) Kurumu ile ilişkili (B) şirketi arasındaki emsallere uygun fiyatın belirlenebilmesinde geleneksel işlem yöntemlerinin uygulanması için gerekli veriler bulunmadığından, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi kullanılmıştır.

- Televizyonun satış fiyatı 600 TL’dir ve ilgili yılda (B) şirketine 1000 adet televizyon satılmıştır.

(TL)

| | |
|----------------------------|---------|
| Satışlar | 600.000 |
| Satılan Malın Maliyeti (-) | 550.000 |
| Faaliyet Giderleri (-) | 20.000 |
| Faaliyet Kârı | 30.000 |

Söz konusu faaliyet için şirketin kullandığı varlıklar (dönen ve duran varlıklar) toplamı 1.000.000 TL'dir. Bu durumda varlıkların getiri oranı $30.000/1.000.000 = \% 3$ olmaktadır.

- Hollanda'da bulunan ilişkili (B) şirketi aldığı televizyonları % 25 brüt kâr marjı ile 750 TL'ye satmaktadır.

(TL)

| | |
|----------------------------|---------|
| Satışlar | 750.000 |
| Satılan Malın Maliyeti (-) | 600.000 |
| Satış Giderleri (-) | 50.000 |
| Faaliyet Kârı | 100.000 |

(B) şirketinin bu faaliyeti ile ilgili olarak kullandığı varlık toplamı 800.000 TL'dir. Varlıkların getirisi $100.000/800.000 = \% 12,5$ olmaktadır.

- Yapılan işlev analizi sonucu, karşılaştırılabilir şirket olarak belirlenen Türkiye'deki tam mükellef (C), (D) ve (E) Kurumlarının beyaz eşya ticareti yaptığı ve varlıkların getiri oranının ortalama % 7,5 olduğu tespit edilmiştir.
- Ortalama getiri oranına ulaşabilmek amacıyla, ana firma olan Türkiye'deki (A) Kurumunun ilişkili (B) şirketine televizyon satış fiyatının yeniden belirlenmesi gerekmektedir. Bu suretle varlıkların getiri oranı emsallere uygun olacaktır.

4. BELGELENDİRMEİN ÖNEMİ

01.01.2007 tarihinde yürürlüğü giren transfer fiyatlandırması uygulaması gerek Bakanlar Kurulu Kararı gerekse 1.no'lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği, OECD rehberi ile uyumludur. Tebliğ ile yapılan açıklamalar mükellef açısından yol gösterici olmakla beraber konu hakkında dokümantasyon hazırlamak için sadece Tebliğ'de yapılan açıklamalar ile yetinilmemesi, başta OECD'nin Transfer Fiyatlandırması Rehberi olmak üzere her türlü kaynaktan yararlanılması gerekir (Sağlam, 2008).

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında en önemli yeniliklerinden birisi de emsaline uygun fiyatın tespiti ile ilgili ispat yükümlülüğünün sadece mükellefe bırakılması ve bu nedenle, emsaline uygun fiyat tespiti ile ilgili bilgi, belge ve hesaplamaların defter kayıtlarına esas belge düzeyinde saklanması zorunluluğunun getirilmesidir. Bu güne kadar görülen uygulamalarda inceleme elemanları, sadece kendi hesaplamaları ve kriterleri üzerinden hareket etmekte iken, bu getirilen düzenlemelerle mükellef hesaplamaları, bilgi ve dokümantasyonları ciddi bir evrak ve ispat mahiyeti kazanmaktadır. Sonuçta yeni düzenlemelerle emsaline uygun fiyat tespiti objektif bir kriterle bağlanmakla beraber seçilen yöntem ve uygulamasına ilişkin bütün hesaplama ve işlemler ayrıntılı olarak tutulmalı ve saklanmalıdır (Biyar, 2007).

5. PEŞİN FİYAT SÖZLEŞMELERİ

5520 sayılı kanununun 13/5. Maddesinde yapılan düzenlemeyle vergi mükellefi ve vergi idaresi arasında yeni bir sözleşme tipi öngörülmektedir. Konusu transfer fiyatlandırması yöntemleri olmakla beraber içeriği yöntem konusunda idare-mükellef anlaşmasıdır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasının temel amacı, mükellefin ilişkili kişilerle yapacakları mal veya hizmet alımında ya da satımında uygulayacakları transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak karşılaşılabileceği olası vergi ihtilaflarının önüne geçmektir (Biyar, 2007).

Peşin fiyatlandırma anlaşmasının kapsamına, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükellefler girmekte olup, söz konusu kurumların ilişkili kişilerle yaptığı yurt dışı işlemlere ilişkin olarak belirleyeceği yöntem konusunda İdare'ye başvurmaları mümkündür.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin süreç, mükellefin İdare'ye yazılı başvurusuyla başlayacak olup, mükellef söz konusu başvuruya birlikte, istenilen bilgi ve belgeleri de İdare'ye sunmak zorundadır. Yapılan başvuru, sunulan bilgi ve belgelerle birlikte İdare tarafından bir ön değerlendirmeye tabi tutulur (Özen, 2011).

Gerekli veriler tamamlandıktan sonra karşılaştırılabilir işlemlerin, kullanılan varlıkların, diğer düzeltimlerin, uygulanabilir yöntemlerin, anlaşma şartlarının ve diğer temel hususların seçim ve değerlendirilmesi yapılır.

İdare, yapılan analiz sonucunda, mükellefin başvurusunu aynen kabul edebilir veya gerekli değişikliklerin yapılması koşuluyla kabul edebilir ya da reddedebilir. İdare'nin başvurusu kabul etmesi halinde mükellef ile İdare arasında peşin fiyatlandırma anlaşması imzalanır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin sürecin her aşamasında mükellef ile karşılıklı bilgi ve görüş alışverişinde bulunulur.

Anlaşma kapsamındaki işlemlere ilişkin uygulama ile anlaşma kapsamında belirlenen yöntem ve bu yöntemin uygulama şartları ile ilgili olarak inceleme yapılabilir. İdare, mükellefin söz konusu anlaşma koşullarına uyum gösterip göstermediğini ve/veya bu koşulların geçerliliğini sürdürüp sürdürmediğini, anlaşmada belirlenen süre müddetince mükellefin sunacağı yıllık rapor üzerinden takip eder.

Mükellefin peşin fiyatlandırma anlaşmasında belirtilen koşullara uymadığı, söz konusu koşulların geçerliliğini sürdürmediği ve/veya mükellef tarafından ibraz edilen bilgi ve belgelerin eksik, yanlış veya yanıltıcı olduğu tespit edilirse, mevcut anlaşma İdare tarafından tek taraflı olarak önceki dönemleri de kapsayacak şekilde iptal edilir. Bu durumda, anlaşma hiç yapılmamış kabul edilerek mükellef vergi incelemesine sevk edilir (Güneş, 2007).

6. ÖRTÜLÜ SERMAYE SAYILAN BORÇLANMALARDA KDV'NİN DURUMU

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinin birinci fıkrasında; "Kurumların ortaklarından veya ortaklarla ilişkili kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmının ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacağı" hükme bağlanmıştır. Aynı Kanun'un 11'inci maddesinin 1/b bendinde ise örtülü sermaye üzerinden ödenen ve hesaplanan faiz, kur farkı vb. giderlerin kurum kazancının tespitinde gider yazılamayacağı belirtilmiştir (Çetin, 2014).

Konuya ilişkin 1 No' lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde ise; "Örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, gerek borç veren gerek borç alan nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı veya dar mükellef için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır. Kur farkları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir." açıklamasında bulunulmuştur. Aynı tebliğde, "Kanunda borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye olarak kabul edildiğinden, bu limiti aşan kısma isabet eden faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere vergi matrahından indirilmesi mümkün olmayacaktır." açıklamasında bulunulmuştur.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 1'inci maddesinde; "Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu", 10/a maddesinde; "mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile vergiyi doğuran olayın meydana geleceği", 24/c maddesinde ise; "Vade farkı, fiyat farkı, faiz prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin KDV matrahına dahil olduğu," hüküm altına alınmıştır (T.C. 3065 Sayılı Kanun, 1984).

Yukarıdaki Kanun hükümlerini örtülü sermaye kapsamında değerlendirdiğimizde, örtülü sermaye sayılan borçlanmalar üzerinden ödenen ve hesaplanan faizlerin, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde ifa edilen hizmet kapsamında yapılan finansman hizmeti olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla bu işlemler nedeniyle hesaplanacak faiz tutarları %18 oranında KDV'ye tabi bulunmaktadır. Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığınca verilen bir özelge de aşağıdaki ifadeler yer almaktadır;

"...Ana ortak veya ilişkili firmalar arasındaki borç verme işlemleri, KDV Kanununun 1/1'inci maddesine göre finansman hizmeti olarak değerlendirilmekte ve bu işlemler nedeniyle hesaplanacak faiz tutarları KDV'ye tabi bulunmaktadır. Kurumlarla ilişkili kişiler arasında gerçekleşen ticari faaliyetlerin sonradan Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında örtülü sermaye olarak değerlendirilerek dağıtılmış kar payı sayılması, KDV açısından işlemin finansman temin hizmeti olmasını etkilememektedir." (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2011).

Bu durumun bir istisnasını ise yurt dışındaki ortaklara verilen ve yurt dışında faydalanılan finansman hizmeti nedeniyle oluşan faiz hesaplamalarında görmekteyiz. Hizmet ihracı istisnası ile ilgili açıklamaların yer aldığı 26 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde; "Hizmet ihracında KDV istisnası uygulanabilmesi için; hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılmış olması, fatura ve benzeri nitelikteki belgelerin yurt

dışındaki müşteri için düzenlenmesi, hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi, hizmetten yurt dışında yararlanılması şartlarının gerçekleşmiş olması" şartlarının zorunlu olduğu ifade edilmiştir. Dolayısıyla ortak ve ortaklarla ilişkili kişilere verilen finansman hizmetleri nedeniyle hesaplanan faizler, tebliğde belirtilen şartların gerçekleşmesi halinde KDV'den istisna olacaktır. Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığınca verilen bir özeldede aşağıdaki ifadeler yer almaktadır;

"...Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; ana ortak veya ilişkili firmalar arasındaki borç verme işlemleri, KDV Kanunu'nun 1/1'inci maddesine göre finansman hizmeti olarak değerlendirilmekte ve bu işlemler nedeniyle hesaplanacak faiz tutarları KDV'ye tabi bulunmaktadır. Ancak, yurt dışındaki ortaklara verilen finansman hizmetlerinden yurt dışında yararlandırıldığından, 26 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinin (K) bölümünde belirtilen şartların gerçekleşmesi durumunda kur farkları ve faiz tutarlarına hizmet ihracı kapsamında KDV hesaplanmayacak olup, faiz faturasının düzenlendiği tarihte oluşan negatif kur farkı için ayrıca bir işlem yapılmasına da gerek bulunmamaktadır" (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2013).

KDV Kanunu'nun 30/d maddesinde; "Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi. (5520 sayılı Kanununun 13 üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi ile yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen katma değer vergisi hariç)" hüküm altına alınmıştır.

Dolayısıyla KDV Kanunu'nun 30/d maddesi uyarınca transfer fiyatı uygulaması bağlamında ilişkili kişilerden emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak; yurt dışından yüksek bedelle mal ve hizmet ithal edilmesi halinde, KDV'nin hazineye ödenmiş olması şartıyla, alıcı tarafından yüksek bedel üzerinden indirim hesabına kaydedilen bu KDV'nin düzeltilmemesi yani indiriminin korunarak devam ettirilmesi imkânı bulunmakta iken yüksek bedelli işlemin yurt içinde yapılması halinde KDV indirimi imkânı bulunmamaktaydı. 7104 sayılı yasa ile yapılan değişiklikle tıpkı ithalde olduğu gibi yurt içinde yapılan teslim ve hizmetlerde de aynı koşullarda KDV indiriminin devam ettirilmesine olanak sağlanmıştır.

7. ORTAKLARA BORÇ PARA KULLANDIRMA İŞLEMİ VE TRANSFER FİYATLANDIRMA İLİŞKİSİ

İşletmelerin ortaklar cari hesabı ve kasadaki fazla tutar işletmenin ortağına para kullandırma işlemi sonucu olabileceği gibi uygulamada yaygın olarak aşağıda belirtilen dört nedenle oluşmaktadır.

- İşle ilgili yapıldığı halde belgesi temin edilemeyen ve bu nedenle gerek ortaklar cari hesabı ve gerekse kasa tutarının fazlalaştığı durumlar. Fiilen harcama yapıldığı halde belgelendirilemeyen durumlar,
- Bordrolarda kayıtlı ücretlerin fiilen ödenen tutarın altında kalması nedeniyle oluşan durumlar,
- Kambiyo mevzuatı gereği yurtdışında bırakılan yada kalan tutarın tahsilinin gecikmesi veya imkansız hale gelmesi v.b nedenlerle dövizlerin değerlemesi nedeniyle oluşan kur farkları gibi fiktif gelir yaratılmasından kurtulmak için bu bedellerin tahsil edilmiş gibi gösterilmesi sebebiyle oluşan durumlar,
- İşletmenin ortaklarının şahsi masraflarının ya da eş ve çocuklarının harcamalarının işletme kasasından karşılandığı durumlar

Sermaye şirketlerinin ortaklarına bu şekilde borç para verme işlemlerinin, belirli şartlar dahilinde kurumlar vergisi yönünden örtülü kazanç dağıtımı (tutarın kullanımı) olarak kabul edilmesi, söz konusu işlemin vergisel boyutunu ve şirketler açısından konunun önemini daha da artırmaktadır.

Kurumların kasada Türk Lirası cinsinden fazla miktarda tutar bulundurmaları veya ortaklarına cari hesap yolu ile borç para kullandırmaları;

- İşletmenin bir gelir elde etmesi gereken tutarı; karşılıksız kullandırması
- Kendisinin parası var iken kredi kullanması ve bunun karşılığında gider ya da maliyet finansman yükünün olması sonuçlarını kaçınılmaz kılar. Bu olumsuz sonucu ortadan kaldırmak için Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası'nca vadesine en çok üç ay kalan senetler karşılığında yapılan reeskont işlemlerinde uygulanan iskonto oranlarının uygulanması gerekir (Güneş, 2006).

Nitekim konu ile ilgili Danıştay'ın;

. "Matrah farkının hesaplanmasında paraların şirketten çekildiği ve daha sonra şirkete yatırıldığı tarihler arasındaki süre için o tarihler arasında Merkez Bankası tarafından uygulanmış olan reeskont faiz oranının esas alınması gerekmektedir....."

Sermaye şirketlerinin ortaklarına borç para verme ya da ortakların finans ihtiyacını karşılama veyahut kasada Türk Lirası cinsinden fazla tutarda para bulundurma işlemi 5520 sayılı Yasanın Md.13'e göre getirilen düzenlemeyle de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı sayılmaması için emsallere uygunluk ilkesi gereği adetlendirme yapılarak net adati bulmaları ve bunun üzerinden hesaplanan faiz tutarını gelir olarak dikkate almaları risksiz ve yerinde bir çözüm olacaktır.

8. TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Günümüzde çok uluslu şirketlerin oluşturdukları ekonomik değerler büyük hacimlere ulaşmıştır. Ülkelerin bu şirketlerden beklentileri vergisel yükümlülüklerini gerçek miktarda ve zamanında yerine getirmeleri aynı zamanda yatırım ve sermaye hacmini artırarak milli gelirlerine katkı sağlamasıdır (Çelebi, Özcan, 2017).

Transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan sorunların başında gelişmiş veya gelişmekte olan ulus devletlerin egemenliklerinin bir göstergesi olan vergilendirme yetkilerinin çatışması gelmektedir. Transfer fiyatlandırması, vergi kaybı ve sermaye kaybına yol açmakta dolayısıyla ödemeler dengesi üzerinde olumsuz yönde etkili olmakta bu da üretim girdileri ve bileşimi, yatırımlar ve istihdam üzerinde olumsuz yönde etkili olmaktadır (Saraçoğlu, 2006).

Ancak uygulamada çok uluslu şirketler transfer fiyatlandırmasını, mümkün olduğunca vergisel yükümlülüklerinden kaçınmaya, kambiyo kontrolünü delmek ve fiyat manipülasyonu yoluyla fonların bir ülkeden diğer bir ülkeye aktarılması amacıyla kullanmaktadırlar (Saraçoğlu, 2006).

Transfer fiyatlandırmasının temel amacı, küresel vergi yükünün en alt seviyede tutularak toplam karın maksimize edilmesidir. Birçok ülke, transfer fiyatlandırması uygulamalarında kullanılan yöntemleri genellikle OECD'nin önermiş olduğu yöntemlerden seçmişlerdir.

Transfer fiyatlandırmasının çeşitli sorunları olmakla birlikte bunlardan bir tanesi de gelişmiş ve gelişmekte olan devletlerin vergilendirme yetkilerinin çatışması gelmektedir. Çünkü çok uluslu şirketlerin temel amacı küresel vergi yükünü en az seviyede tutarak karlarını maksimize etmek olduğundan devletlerin vergi idareleri arasında vergi incelemesi nedeniyle ve iki devlet arasında ise "çifte vergilendirme" sebebiyle sorun yaşanabilmektedir. Çok uluslu şirketler tarafından kazançlarının yüksek oranda vergi ödedikleri ülkelere düşük oranda vergi ödedikleri ülkelere taşınması sonuç itibarıyla ülkeler açısından vergi geliri kaybına neden olacaktır.

Transfer fiyatlandırmasıyla ortaya çıkan diğer bir sorun ise sermaye kaybıdır. Çok uluslu şirketler doğrudan veya dolaylı olarak transfer fiyatlandırmasıyla ülkeye sermaye getirmekle birlikte; bundan daha fazla kar transferi yaparak sermaye kaybına ve dolayısıyla milli gelirin olumsuz etkilenmesine neden olmaktadır.

Transfer fiyatlandırmasının ödemeler dengesi açısından da olumsuz yönde etkileri olmaktadır. Dış ticaret dengesinde yer alan ihracat ve ithalat rakamları transfer fiyatlandırmasından etkileneceğinden fiktif hale gelmekte ve bunun akabinde dış ticaret rakamları gerçekleri yansıtmaz hale gelecektir.

Transfer fiyatlandırmasının uygulamada karşılaştığımız bir tanesi de, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan düzenlemeyle ilişkili kişi kavramıdır. İlişkili kişi kavramı geniş tutulmuştur. Bu sebepten dolayı kişilerin gerçekleştirmiş oldukları her alım ve satım işleminde bir birleri açısından ilişkili olup olmadıklarının tespiti gerekmektedir. Transfer fiyatlandırması ile ilgili yapılacak işlemlere işlerlik kazandırmak için ilişkili kişi sınırlandırılmasının daraltılması gerekmektedir. Ayrıca ilişkili kişilerle yapılan işlemlere bir alt sınır getirilmesi ve bu sınırlar içinde kalan işlemlere belge düzenleme ve ibraz zorunluluğunun kaldırılması yerinde olacaktır (Çiçek, 2012).

Transfer fiyatlandırmasının en önemli noktalarından biride emsal bedelin doğru ve güvenilir bir şekilde bulunmasıdır. Bunun içinde yeterli ve güvenilir bilgiye ulaşmak gerekir. Türkiye'de emsal bedel düzenlemelerinde VUK'un emsal bedel prensipleri haricinde herhangi bir düzenleme yoktur.

Emsal bedelin tespit edilmesi hususunda ilgili idarenin yerel emsalleri kullanımı konusunda açıklayıcı düzenlemeler yapması ve Türkiye içinde veri tabanı oluşturması için çalışma yapması yerinde olacaktır.

Bununla birlikte Türkiye’de emsal bedel bulunamaz ise, diğer ülke ve bölgelerde yer alan emsallerin kullanılması konusunda yardımcı olunmalı veya yol gösterilmelidir.

Emsal bedelin tespit edilmesindeki uygulamadaki bir diğer sorun ise emsal bedel aralığıdır. Karşılaştırılabilir örnekler arasında aşırı değerler olması ve zarar eden firmaların aralığa dâhil edilip edilmemesidir. Uygulamada bazı ülkeler aşırı değerleri kabul etmekteyken, bazı ülkelerde aşırı değerleri reddedip, aralığın dışında tutmaktadır. Zarar eden firmalar aralığa dâhil edilip edilmesi hususu ise emsal aralığı uygulamasında diğer bir sorundur. Yine bazı ülkeler zararları aralığa dâhil ederken, bazıları dâhil etmektedir.

Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat ve bedellere ilişkin dokümanlar; kayıt, cetvel ve belgelerde, ileride yapılabilecek bir vergi incelemesinde, yapılan uygulamanın gerekçesini açıklayabilmek için, zaman aşımı süresince saklanmalıdır. Ayrıca mükelleflerin belgelendirme yükümlülüklerini yerine getirebilmeleri için her bir ilişkili kişiyi ayrı ayrı ve tam olarak belirleyebilmesi gerekmektedir. İhtimaller dâhilinde, bazı mal satışlarının ilişkili kişiye yapılmış olduğu ancak olası bir vergi incelmesinde fark edilecektir. Bu durumda da belgelendirme yükümlülüğü zamanında yerine getirilmediğinden cezaya maruz kalınması ihtimal dâhilindedir (Elele, 2008).

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarından sadece kurumlar vergisi mükellefleri faydalanabilmektedir. Bu durum gelir vergisi mükellefleri açısından haksızlığa neden olmaktadır. Diğer yandan peşin fiyatlandırma anlaşmaları için, 01.01.2008 tarihinden itibaren Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’na kayıtlı bulunan mükelleflerin, 01.01.2009 tarihinden sonra ise tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurtdışı işlemler için belirlenecek yöntem konusunda yetkili İdare’ye başvuruları mümkündür. Bu durum mükellefler arasında uygulama farklılığına ve eşitsizliğe sebep olmaktadır. İdarenin, gelir vergisi mükelleflerine de anlaşma hakkı tanınması eşitsizliğin giderilmesi açısından yararlı olacaktır (Çiçek, 2012).

Transfer fiyatlandırmasına yönelik yöntemlerin uygulanmasında şirketlerin mali verileri oldukça önemlidir. Etkin ve daha doğru bir transfer fiyatlandırması sisteminin meydana getirilmesi için uluslararası bir muhasebe sistemi birliğinin olması gerekir. İdare’nin bu konuda Uluslar Arası Finansal Raporlama Sistemini, Türk Vergi Mevzuatına uyumlu hale getirip yürürlüğe sokması faydalı olacaktır.

Gümrük vergisi matrahını teşkil eden malın değeri, emsal bedelinin altında olmamalıdır. Bu nedenle belirlenecek emsal bedel hem vergi idaresi hem de gümrük idaresi mevzuatına uygun olmalıdır.

Transfer fiyatlandırması uygulamaları uzmanlık isteyen bir alandır. Birçok uluslararası kurum, bu işi yapabilecek ekip istihdam etmektedir. Türkiye’de de, tıpkı sigorta denetimi için özel yetkilendirilmiş şirketler gibi, bu sistem için de özel yetkilendirilmiş ve transfer fiyatlandırması raporu yazabilecek uzman kişilere ve şirketlere ihtiyaç vardır. Aynı şekilde vergi idaresinde de, bu iş ile ilgilenecek ve uzmanlaşmış ayrı bir birime ihtiyaç duyulmaktadır (Çiçek, 2012).

9. SONUÇ

Dünyamızdaki globalleşme olgusunun ve etkisinin hızla hissedildiği günümüzde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesi vergi adaletsizliğine yol açtığı gibi ülkelerin ciddi vergi kaybına uğramasına sebep olmaktadır.

Özellikle global vergi yükünün en alt düzeyde tutularak, toplam karın maksimize edilmesi amacına dayanan transfer fiyatlandırması önemli sorunlara yol açmaktadır.

Söz konusu sorunların çözümü bakımından ülkemizin ilgili birimleri OECD ve Avrupa Birliği bünyesinde yürütülen çalışmaları da göz önünde bulundurarak;

01.01.2007 tarihinde yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12’inci maddesinde “Örtülü Sermaye” ve 13’üncü maddesinde "Transfer Fiyatlandırılması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" düzenlenmiştir. Daha sonrada çıkarılan 1 ve 2 nolu “Transfer Fiyatlandırılması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında “ tebliğlerle de konuya açıklık getirilmiştir.

Emsallere uygunluk ilkesi transfer fiyatlandırması işleminin temelini oluşturmaktadır. Birçok ülke tarafından emsal bedelin tespitinde “ emsallere uygunluk ilkesi” OECD düzenlemeleri temel alınmıştır Geleneksel işlem yöntemleri tüm ülkelerin mevzuatında benimsenmekle beraber ancak işlemin niteliği gereği emsal bedelin tespit edilememesi durumunda ise diğer yöntemlere başvurulmaktadır.

İlgili maddede ilişkili kişilerin aralarında yaptıkları işlemlerde "emsal fiyat"a ulaşabilmeleri için kullanabilecekleri çeşitli yöntemlere yer verilmiştir. Bu yöntemler, OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi "ne uygun olarak kanun metninde "Geleneksel İşlem Yöntemleri" ve "Diğer Yöntemler" şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur.

Transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) 'nin 2001 yılında "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations" yaptığı çalışmalar kitap halinde basılmıştır. Yine OECD, 2010 yılı Temmuz ayında OECD Transfer Fiyatlandırması rehberini güncellemiştir.

Ayrıca ilgili düzenlemelerde alınan borçlar nedeniyle doğan kur farkı ve faizin hangi durumda vergilendirileceği ve iki taraf açısından yapılacak işlemler açıklanmıştır. Söz konusu kanunda örtülü kazanç üzerinden ödenen ve hesaplanan faiz, kur farkı vb. giderlerin kurum kazancından indirilmesinin mümkün olmadığı, yine örtülü sermaye sayılan borçlanmalar üzerinden ödenen ve hesaplanan faizlerin finansman hizmeti olarak değerlendirilerek hesaplanan faiz üzerinden %18 oranında KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir. Ayrıca KDV Kanununun 30/d maddesi gereği bu giderler dolayısıyla ödenen ve hesaplanan KDV'nin belli şartlar dâhilinde indirim konusu yapılması mümkün hale gelmiştir.

Transfer fiyatlandırması kapsamında bulunan kurumlar ile gelir vergisi mükelleflerinden teşebbüs sahipleri, emsallere uygun fiyata ulaşma sürecinde yapmış olduğu tüm hesaplama ve işlemlere yönelik ciddi dokümantasyon ve belgelendirme yükümlülüğü ile karşı karşıya kalmaktadır. Nitekim transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının düzenlendiği Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesi ile 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ hükümleri incelendiğinde transfer fiyatlandırması uygulamasında dokümantasyon ve ispat yükümlülüğünün mükelleflere bırakıldığı göze çarpmaktadır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı gibi argümanların tespiti ve kanıtı önem arz etmektedir. Bunun için "peşin fiyatlandırma anlaşmaları" mükellef ve idare için önemli bir adımdır. Bu anlaşmaların temel amacı, mükelleflerin ilişkili kişilerle yapacakları mal veya hizmet alım ya da satımında uygulayacakları transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak karşılaşılabilecek olası vergi ihtilaflarının önüne geçmektir.

Konuyla ilgili olarak sermaye şirketlerinin ortaklarına borç para verme, finans ihtiyacını giderme veyahut kasada Türk Lirası cinsinden fazla tutarda para bulundurma sonucu transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı sayılmaması için emsallere uygunluk ilkesi gereği adetlandırma yapmaları ve bunun üzerinden hesaplanan faiz tutarını gelir olarak muhasebe kayıtlarına ve ilgili beyannamelerine intikal ettirmeleri yerinde bir çözüm olacaktır.

KAYNAKÇA

T.C. Yasalar (13.06.2006). **5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete:(26205 sayılı)

T.C. Yasalar (25.10.1984). **3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete:(18563 sayılı)

Maliye Bakanlığı (18.11.2007) **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ-1**. Ankara: Resmi Gazete (26704 sayılı)

Maliye Bakanlığı (22.04.2008) **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ-2**. Ankara: Resmi Gazete (26855 sayılı)

Gelir İdaresi Başkanlığı (18.11.2007) **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Sirküler**. Ankara: Resmi Gazete (26704 sayılı)

Biçer, Ramazan (2011)."Transfer Fiyatlandırması Yöntemlerine İlişkin Kritik Noktalar" **Lebib Yalkın Yayınları Mevzuat Dergisi**.88(2011)

Biyan, Özgür (2007)."Türk Vergi Hukukunda Yeni Bir Boyut: Transfer Fiyatlandırması " **Lebib Yalkın Yayınları Mevzuat Dergisi**.9(2007)

Biçer, Ramazan (2007)."Kurumlar Vergisi Kanununda Düzenlenen Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Uygulamasında Kullanılan Yöntemler" **Lebib Yalkın Yayınları Mevzuat Dergisi**.7(2007)

- Biçer, Ramazan (2008).”Örneklerle Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri” **Lebib Yalkın Yayınları Mevzuat Dergisi**.57(2008)
- Çelebi, Ahmet Kemal ve Mastar Özcan, Pelin (2017).”Transfer Fiyatlandırması Uygulamaları: Seçilmiş Ülkeler Açısından Bir Değerlendirme” **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**.24-2(2017)
- Çetin, Rızkullah (2014).”Örtülü Sermaye Sayılan Borçlanmalar Kdv’ye Tabi Midir?” **Lebib Yalkın Yayınları Mevzuat Dergisi**.122(2014)
- Çiçek, Bilgehan (2012).”Transfer Fiyatlandırmasında Peşin Fiyatlandırma Anlaşması, Belgelendirme ve Muhasebe Kayıtları” **Lebib Yalkın Yayınları Mevzuat Dergisi**.8(2007)
- Durak, Gündoğan (2008).”Transfer Fiyatlandırması Formunun Doldurulması” **Lebib Yalkın Yayınları Mevzuat Dergisi**.54(2008)
- Elele, Onur (2008).” İlişkili Kişi Kavramı” **Vergi Dünyası Dergisi**.2(2008)
- Güneş, İsmail Hakkı (2006).”Ortaklara Borç Para Kullandırma İşlemi ve Transfer Fiyatlandırma” **Lebib Yalkın Yayınları Mevzuat Dergisi**.11(2006)
- Güneş, İsmail Hakkı (2007).”Transfer Fiyatlandırmasında Peşin Fiyatlandırma Anlaşması, Belgelendirme ve Muhasebe Kayıtları” **Lebib Yalkın Yayınları Mevzuat Dergisi**.8(2007)
- Küçük, Sema (2009).”Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Emsallere Uygunluk İlkesi Doğrultusunda Karşılaştırılabilirlik Analiz” **Lebib Yalkın Yayınları Mevzuat Dergisi**.68(2009)
- Orhun, Osman Necdet (2008).”Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Kazanç Dağıtımı” **Lebib Yalkın Yayınları Mevzuat Dergisi**.1(2008)
- Özen, Necat (2011).”Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları” ” **Lebib Yalkın Yayınları Mevzuat Dergisi**.85(2011)
- Sağlam, Ertuğrul (2008).”Türk Vergi Mevzuatına Göre Transfer Fiyatlandırmasında Belgelendirme ” **Lebib Yalkın Yayınları Mevzuat Dergisi**.4(2008)
- Saraçoğlu, Fatih (2006).”Transfer Fiyatlandırmasının Vergisel Amaçları, Karşılaşılan Sorunlar ve OECD-AB Yaklaşımı” **Lebib Yalkın Yayınları Mevzuat Dergisi**.8(2006)
- Ünal, Yasin ve Çifçi, Süleyman (2012).”Transfer Fiyatlandırması Müessesesi ve Kdv Karşısındaki Durumu” **Lebib Yalkın Yayınları Mevzuat Dergisi**.102(2012)