

# Vergide Gündem

## Tax Agenda

Mart / March 2013

### Transfer fiyatlandırması özel sayısı

#### Sunuş

**Royalty ödemelerinin emsale uygunluğunun test edilmesinde kar bölüşüm yönteminin kullanılması**  
Serdar Sumay - Eda Değirmenci

**Kanada'da görülen bir vergi davasının Türkiye ilaç sektörü açısından yorumlanması**  
Akif Tunç - Av. Gökçe Sarısu Kanmaz

**Türkiye'de dış emsallerin tespitinde uluslararası veri tabanlarının kullanımı**  
Dilşad Sorkut - Dilara Kızıyalın

**Transfer fiyatlandırması kapsamında grup içi hizmetler açısından fayda testinin önemi**  
Davın Efe - Çağla Atakan

**İnceleme elemanlarının transfer fiyatlandırması denetimlerindeki yaklaşımı ve karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanmasındaki güçlükler**  
Gökçe Taşkoparan

**Transfer fiyatlandırması düzenlemelerimizde Hazine zararı kavramı**  
Elif Çetin

**Transfer fiyatlandırması kapsamında düzeltme işlemleri ve vergisel etkileri**  
Burak Filizözü - Bora Başış

**Yasal mevzuatımızda tanımlanan ilişkili kişi kavramının OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberleri çerçevesinde değerlendirilmesi**  
Derya Kısacık - İpek Yıldırım

#### English translation

**Dünyadan vergi haberleri**  
Ceren Özkan

#### Sirküler indeks

#### Vergi takvimi

#### Pratik bilgiler

#### Practical information

Sayın Okuyucularımız,

Vergide Gündem'in bu ayki sayısını transfer fiyatlandırmasına ayırdık.

Hizmet verdiğimiz müşterilerimiz ile yaptığımız toplantılarda, vergi incelemelerinde, Vergi İdaresi ile olan diyaloglarımızda, yurtdışı ortaklı firmaların yöneticileri ile yaptığımız görüşmelerde, hatta dost sohbetlerimizde bile "transfer fiyatlandırması" sözünü o kadar sık duyar olduk ki, verginin gündeminin son zamanlarda transfer fiyatlandırması olduğuna dair hiçbir şüphemiz kalmadı.

Bu sebeple bu sayımızda, elimizden geldiğince konu ile ilgili halen belirsizliğini koruyan hususlara değinmek, kendimizce bunlara çözüm önerileri getirmek ve sizlerin nezdinde de bir bilinirlik yaratmak istedik.

Sanırım önümüzde bizi bekleyen uzun ve zorlu bir dönem var. Bu dönem içerisinde transfer fiyatlandırması gündemdeki yerini korumaya devam edecek ve belki de mükellefler nezdinde en büyük risk olarak algılanırken, Vergi İdaresi tarafında da en etkin inceleme konusu olarak anılacak. Muhtemelen bu süreç içerisinde birçok inceleme vergi tarhiyatı ile sonuçlanacak ve çoğunlukla bu tarhiyatlar mükellefler ve Vergi İdaresi arasındaki yorum farklılıklarından kaynaklanacak.

Aslında beklediğimiz durum tam da OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberlerinde özetlendiği gibi. "Transfer fiyatlaması kesin bir bilim değildir, ancak gerek Vergi İdareleri, gerekse mükellefler nezdinde muhakeme yapılmasına ihtiyaç duymaktadır."

Umarız yakın gelecekte uluslararası normlar ve gelişmiş ülke ekonomilerinin benimsemiş olduğu uygulamalar da dikkate alınarak, taraflar yetkinliklerini oldukça güçlendirirler ve böylelikle yorum farklılıklarından kaynaklı ihtilaflar asgari seviyede tutulabilir.

Yukarıda da belirttiğimiz üzere bu sayımız transfer fiyatlandırması üzerine. "Royalty ödemelerinin emsale uygunluğunun test edilmesinde kar bölüşüm yönteminin kullanılması" başlıklı makalede Serdar Sumay ve Eda Değirmenci, ülkemizde her ne kadar yaygın olarak kullanılsa da, mevzuatta yer alması ve ekonomik açıdan pratik bir çözüm önermesi sebebiyle, gayri maddi hak karşılığında ilişkili kişilere yapılan lisans/royalty ödemelerinde kar bölüşüm yönteminin uygulanabileceğini ve bu yöntemin uygulanmasına istinaden ekonomik literatürü ve bazı yargı kararlarını özetliyor.

Şirketimiz çalışanlarından Akif Tunç ve Avukat Gökçe Sarısu Kanmaz'ın kaleme aldıkları "Kanada'da görülen bir vergi davasının Türkiye ilaç sektörü açısından yorumlanması" başlıklı makale, ülkemizde son yıllarda transfer fiyatlandırması incelemelerinden belki de en fazla etkilenmiş olan ilaç sektörüne ve bu sektördeki transfer fiyatlandırması uygulamalarına, Kanada'daki benzer bir dava sürecinden bakarak yorum getiriyor.

Transfer fiyatlandırması uygulamalarında emsal olarak sadece yabancı firmaları içeren veri tabanlarının kullanılması Türkiye'de ve diğer pek çok ülkede vergi idareleri tarafından

eleştirilmekte olan bir husus. Maalesef ülkemizde bu şekilde kullanılabilen halka açık bir veri tabanı olmaması ve Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından da mükelleflere bir alternatif sunulmuyor olması, gerek mükelleflerin, gerek vergi danışmanlarının işini oldukça güçleştirmekte. Dilşad Sorkut ve Dilara Kızılyalın, "Türkiye'de dış emsallerin tespitinde uluslararası veri tabanlarının kullanımı" başlıklı makalelerinde bu konuyu irdelerken, yabancı menşeli firma verilerinin ülkemizde emsal olarak kullanılabilmesi için alternatif bir istatistiksel yöntem öneriyorlar.

Son yıllarda pek çok vergi idaresi ilişkili partilerin kendi aralarındaki grup içi hizmetleri sorgulamakta... Burada, masrafları ilişkili partilere yansıtıran hizmet bedellerinin üzerine yaygın olarak konan kar marjından ziyade masrafların temeli ve gerçekliği tartışılmakta. "Transfer fiyatlandırması kapsamında grup içi hizmetler açısından fayda testinin önemi" başlıklı makalede Davin Efe ve Çağla Atakan konunun mevzuatımız ve OECD Rehberi açısından bir değerlendirmesini yaparak, fayda testinin önemini vurguluyorlar.

Bir sonraki "İnceleme elemanlarının transfer fiyatlandırması denetimlerindeki yaklaşımı ve karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanmasındaki güçlükler" başlıklı makalede Gökçe Taşkoparan bu yöntemin kullanılmasındaki güçlükleri irdelerken, Gelir İdaresinin transfer fiyatlandırması incelemelerinde gizli emsal kullanımını tartışıyor.

Elif Çetin "Transfer fiyatlandırması düzenlemelerimizde Hazine zararı kavramı" yazısında genel olarak "Hazine zararı" kavramını tanımlıyor, konuyla ilgili geçmiş yargı kararlarını özetliyor, ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesine "Hazine zararı" kavramının eklenerek bu düzenlemenin transfer fiyatlandırması mekanizmasının uygulanması üzerindeki olumlu ve olumsuz etkilerine ilişkin yorumları tartışmaya açıyor.

Burak Filizözü ve Bora Bağış'ın kaleme aldığı "Transfer fiyatlandırması kapsamında düzeltme işlemleri ve vergisel etkileri" başlıklı makalede ise transfer fiyatlandırması düzeltme işlemleriyle ilgili yasal mevzuat ve düzeltme işlemlerinin vergisel etkileri anlatılıyor.

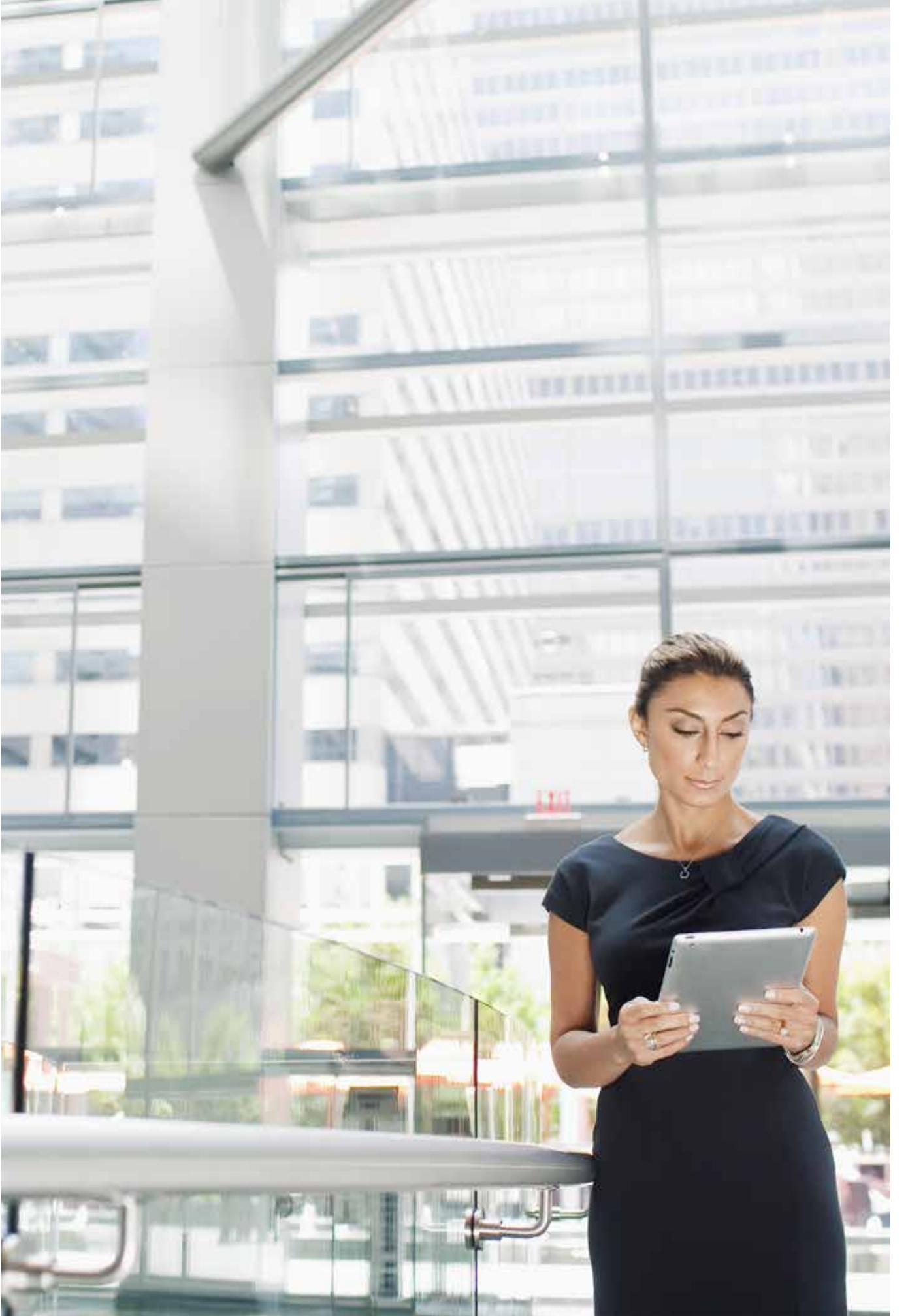
Son olarak Derya Kısacık ve İpek Yıldırım "Yasal mevzuatımızda tanımlanan ilişkili kişi kavramının OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberleri çerçevesinde değerlendirilmesi" başlıklı yazılarında, ilişkili kişi kavramını tartışıyor ve söz konusu tanımın kişisel ve subjektif değerlendirmelere açık olması nedeniyle yasal mevzuatımızdaki haliyle OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde öngörülen şeklinin oldukça dışına taşıdığını belirtiyorlar.

Ayrıca dergimizin "Dünyadan vergi haberleri" bölümünde Ceren Özkan'ın hazırladığı dünyadaki son transfer fiyatlandırması gelişmelerine ilişkin bir özet bulacaksınız.

Saygılarımızla,

Dr. Alper Yılmaz  
Ortak  
Transfer Fiyatlandırması  
Ülke Lideri

Serdar Sumay  
Kıdemli Müdür  
Transfer Fiyatlandırması  
Bölümü



## Royalty ödemelerinin emsale uygunluğunun test edilmesinde kar bölüşüm yönteminin kullanılması

### I. Royalty nedir?

Tescilli bir markanın kullanım hakkının, lisans yoluyla üçüncü kişilere ya da grup şirketlerine verilebilmesi şeklinde ortaya çıkan royalty ödemesi kavramını kısaca, herhangi bir marka veya lisansın devredilmesi karşılığında elde edilen ya da ödenen bedel olarak tanımlamak mümkündür. Uygulamada çoğu zaman royalty ödemelerinin, ilgili markayı kullanmak suretiyle satışa konu edilen ürünlerden elde edilen hasılatın belirli bir yüzdesi şeklinde hesaplandığı görülmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinde her ne kadar royalty ismi açık bir şekilde belirtilmese dahi "Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı ... alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı ve kullanma imtiyazı gibi haklar..." ifadesi ile OECD Model Vergi Anlaşmalarının 12'inci maddesinde tanımlanan royalty kavramının kastedildiği anlaşılmaktadır.

OECD Model Vergi Anlaşmalarının 12'inci maddesinde ise royalty'nin sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı karşılığında ödenen her türlü bedelleri kapsadığı ifade edilmektedir.

Royalty ya da Türk vergi literatüründe adlandırıldığı isim ile gayri maddi haklar hakkında en detaylı açıklamaya ise 18.11.2007 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 1 seri numaralı "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ"de yer verilmiştir.

Anılan Tebliğ uyarınca gayri maddi haklar, sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkını ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle, gayri maddi haklar patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınai varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ile ticari bilgi birikimi (know-how) ve ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır.

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

Pazarlama amaçlı gayri maddi haklar ise bir ürün ya da hizmetin ticari amaçlı olarak kullanımına yardımcı olan ticari markalar ve ticari unvanlar, müşteri listeleri, dağıtım kanalları ile ilgili ürün açısından önemli bir promosyon değerine sahip nevi şahsına münhasır isimler, semboller ya da resimler gibi gayri maddi hakları ifade etmektedir.

## II. Royalty bedellerinin emsale uygunluğunun transfer fiyatlandırmasına yönelik düzenlemeler çerçevesinde incelenmesi

1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği incelendiğinde ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen işlemlerde gayri maddi hakların yer alması halinde, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi için kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler arasında karşılaştırılabilirlik analizinin yapılması gerektiği anlaşılmaktadır. Sonrasında ise gayri maddi hakkın alım ya da satım işleminde kullanılacak en uygun transfer fiyatlandırması yöntemi belirlenecektir.

Yine Tebliğ uyarınca aynı gayri maddi hakkın sahibi, benzer bir gayri maddi hakkın karşılaştırılabilir şartlarda ilişkisiz kuruluşlara hangi fiyattan transfer edildiğini veya lisans hakkının verildiğini belirleyebiliyorsa, bu fiyat ya da bedel emsallere uygun fiyat/bedel olarak kullanılabilir ve emsallere uygun bedel tespit edilirken karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılabilir. Esasen bu husus karşılaştırılabilir fiyat yönteminin emsallere uygunluk ilkesinin en dolaysız ve güvenilir biçimde uygulandığı yöntem olması nedeniyle diğer tüm grup içi işlemlerde önerildiği gibi royalty bedelleri için de önerilmesinden ibarettir.

Ancak çoğu zaman lisans benzeri gayri maddi hakların kullanılması tamamen ilişkili kişiler arasında gerçekleştirildiğinden Tebliğ teorik açıdan böyle bir yorumda bulunsa dahi kanaatimiz pratikte karşılaştırılabilir nitelikte iç emsallerin bulunmaması dolayısıyla, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin kullanımının neredeyse mümkün olmayacağı yönündedir. Öte yandan karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kapsamında dış emsallerin dikkate alınması sürecinde ise coğrafi önem, pazar payı, ekonomik koşullar, iş stratejileri, marka değeri, satış hacmi ve benzer koşulların karşılaştırılabilirlik analizi çerçevesinde dikkate alınması gerektiğinden ve çoğu zaman bu faktörlerin sayısal olarak ifade edilmesi oldukça güç olduğundan karşılaştırılabilir fiyat yöntemi royalty bedellerinin emsale uygun olup olmadığının değerlendirilmesinde doğru sonuçlar vermeyebilecektir.

Tebliğ incelendiğinde benzer bir konunun altının çizildiği ve karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin bulunmadığı (kanaatimizce iç emsallerin bulunmadığı ve dış emsallerin gerekli sayısal düzeltmeye tabi tutulmasının mümkün olmadığı durumlar için) yüksek düzeyde gayri maddi hakların yer aldığı işlemlerde uygun bedelin tespitinde karşılaştırılabilir fiyat yönteminin dışındaki diğer yöntemlerin de kullanılabilmesinin mümkün olduğu görülmektedir. Bizce Tebliğ bu noktada karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanmasının mümkün olmadığı hallerde kar bazlı transfer fiyatlandırması yöntemlerinin (kar bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kar marjı yöntemi) royalty bedellerinin emsale uygunluğunun test edilmesinde kullanılmasını önermektedir.

## III. Royalty bedellerinin emsale uygunluğunun test edilmesine dair Tebliğ'de yer alan örnek

Tebliğ'de karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin bulunmadığı yüksek düzeyde gayri maddi hakların yer aldığı işlemlerde

uygun bedelin tespitinde karşılaştırılabilir fiyat yönteminin dışındaki diğer yöntemlerin de kullanılabilmesi mümkündür denilmiş ancak bu ifadeyi desteklemek için hazırlanan ve Tebliğ'in 10.3. bölümünde yer alan örnekte transfer fiyatlandırması düzenlemelerinin ruhuna aykırı açıklamalara yer verilmiştir.

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

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişiler arasında mal ve hizmet alım ya da satımının bulunduğu durumlarda, serbest piyasa koşullarına en yakın değerleri esas aldığından güvenilir bir prensiptir. Bu ilkenin uygulanışı, kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılması esasına dayanmaktadır. Kontrol altındaki işlemler, ilişkili kişi konumundaki kurumlar arasındaki işlemleri ifade etmekte iken, kontrol dışı işlemler ise birbirleriyle ilişkili kişi konumunda olmayan bağımsız kurumlar arasında gerçekleşen işlemleri ifade etmektedir. Böylelikle, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler ilişkisiz kişiler arasında gerçekleşen ve kontrol altındaki bir işlem ile karşılaştırılabilir özellikte olan işlemlerdir. Karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin, kontrol altındaki işlemin taraflarından biri ile ilişkisiz kişiler arasında (iç emsal) veya kontrol altındaki işleme taraf olmayan ve ilişkisiz kişi konumunda bulunan taraflar arasında (dış emsal) gerçekleştirilmesi mümkündür<sup>1</sup>.

Bu kapsamda, OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberleri referans alınmak suretiyle hazırlanan Türk Transfer Fiyatlandırması Mevzuatı uyarınca, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanışında ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen işlemler birbirlerine emsal teşkil etmemektedirler. Dolayısıyla, kontrol altındaki bir işlemin emsal bedel prensipleri çerçevesinde analizinde, yine ilişkili konumdaki taraflar arasındaki benzer bir işlem ile kıyaslanması mümkün değildir. Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasında esas olan kontrol altındaki bir işlemin ilişkisiz konumdaki taraflar arasında gerçekleştirilen benzer bir işlem ile mukayese edilmesidir. Bu ise yukarıda yer verilen örneğin düzenlemeler ile çeliştiğinin en açık göstergesidir.

Nitekim Tebliğ'in 10.3 bölümünde yer alan örnek aynı Tebliğ'in "5.1 - Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi" bölümünde verilen örnek ile de çelişmektedir.

<sup>1</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises and Tax Administrations, July 2010 "Chapter I: The Arm's Length Principle"

"Merkezi İstanbul'da bulunan ve otomotiv, gıda, tekstil ve inşaat alanlarında faaliyetleri bulunan (A) Holding Şirketinin Almanya'da 1, Türkiye'de 3 bağlı şirketi bulunmaktadır. Grup şirketlerinden Bursa'da bulunan (B) şirketinde üretilen iplik, İzmir'de bulunan (İ) şirketine ve Almanya'da bulunan (C) şirketine satılmaktadır.

(A) Holding Şirketi bünyesinde bu ürüne ilişkin olarak ilişkisiz şirketlere satış işlemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla holding bünyesinde bulunan şirketler arasındaki iplik satışına ilişkin olarak kullanılacak emsallere uygun fiyatın tespitinde, iç emsal olmadığından dış emsal araştırılmalıdır. Yapılan araştırmalar sonucu Türkiye'de (A) Kurumu ile ilişkisi bulunmayan bir şirketin ilişkili firmalarına aynı ürünü sattığı tespit edilmiştir. Bu durumda söz konusu işlem de ilişkili kişiler arasında gerçekleştiğinden dış emsal olarak kabul edilemeyecektir. Örneğimizde ancak dış emsalin bulunması şartıyla karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılabilir olacaktır."

Bu kapsamda karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanmadığı durumlarda royalti bedellerinin emsale uygunluğunun tespit edilebilmesi için bir başka yöneme ihtiyaç duyulmaktadır.

#### IV. Kar bölüşüm yöntemi

Kar bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet karı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesini esas almaktadır.

Kar bölüşüm yönteminde ilk olarak paylaşılacak karın belirlenmesi gerekmektedir. Bu kar, bir kurumun rutin ticari faaliyetlerinden kaynaklanan faaliyet karı ve kullandığı gayri maddi varlıklardan kaynaklanan artık karın (residual profit) toplamıdır. Rutin kar, benzer sektörde rutin faaliyetler ile iştiğal eden emsal firmaların kar marjları dikkate alınmak suretiyle hesaplanabilmektedir. Test edilen kurum emsallerinden daha yüksek bir karlılık elde etmiş ise, elde edilen kar ile rutin kar arasındaki fark residual profit olarak değerlendirilmeli ve bu tutarın gayri maddi hak sahibi kurum ile o hakkın kullanım imtiyazı ile faaliyet gösteren kurum arasında ne şekilde paylaşılacağı belirlenmelidir<sup>2</sup>.

Mevzuatımızda yer verilen açıklamalar uyarınca 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 yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili şirketler arasında tekrar dağıtılmak suretiyle, ilişkili şirketlerin kontrol altındaki işlemlerden elde ettikleri kârlar yeniden hesaplanır. Dolayısıyla, gerekli düzeltimlerin yapılması sonucu, ilişkili kişilerin kontrol altındaki işlemlerde uygulayacağı emsallere uygun fiyat tespit edilir.

Bununla birlikte OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberlerinde yüksek değerde gayri maddi hakların yer aldığı işlemlerde karşılaştırılabilir fiyat yönteminin, geleneksel transfer fiyatlandırması yöntemlerinin ve sahip olunan gayri maddi varlıklar sebebiyle işleme dayalı net kar marjı yönteminin uygulanmasının güç olduğu belirtilmiş ve kar bölüşüm yönteminin uygun bir yöntem olarak öne çıktığı ifade edilmiştir<sup>3</sup>.

Yer verilen açıklamalar kapsamında mevzuatımız OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberlerini esas aldığından ve royalti bedelleri için karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanmasının güç olduğunu ifade ettiğinden, OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberleri ise söz konusu işlemlerde transfer fiyatlandırması yöntemi olarak kar bölüşüm yöntemini önerdiğinden, kanaatimiz iç ve dış emsallerin bulunmadığı (ya da yetersiz olduğu) durumlarda kar bölüşüm yönteminin royalti bedellerinin emsale uygun olduğunun test edilmesi açısından en uygun yöntem olduğudur.

#### V. Pratik Kural (Rule of Thumb)

Robert Goldscheider tarafından royalti ödemeleri ile ilgili olarak 1960'lı yıllarda ortaya atılan "Rule of Thumb" kuralı kar bölüşümü konusunda lisans alan ve lisans veren şirketler arasında genel olarak kabul gören bir uygulama olmuştur.

Robert Goldscheider, birçok ticari lisans sözleşmesi üzerinde gerçekleştirmiş olduğu analizlerde, lisans alan şirketlerin kullandıkları gayri maddi haklar ile birlikte faaliyet karlılıklarını yaklaşık % 20 oranında artırmayı hedeflediklerini ve genelde satışları üzerinden % 5 oranında royalti ödediklerini gözlemlemiş ve % 25 kuralını ortaya koymuştur. Bir diğer deyişle % 25 kuralı, gayri maddi hakların kullanımı suretiyle elde edilen faaliyet karlılığının % 25'inin royalti olarak lisans sahibi firmaya aktarılmasını ifade etmektedir<sup>4</sup>.

Lisans veren açısından düşünüldüğünde gayri maddi haklarını paylaşması sonucunda elde edilen faydalar arasında, başka pazarlara lisans alanlar yolu ile hiç bir harcama yapmadan açılma, markayı büyük coğrafyalara yayma, iş geliştirme ve pazardaki potansiyel karları toplama sayılmaktadır. Lisans alan açısından fayda ise güçlü bir markanın piyasa gücünden yararlanılmak suretiyle ticari kazanç elde etmektir. Burada lisans alan kurumun, faaliyet karının büyük dilimi olan % 75'lik bir pay alması tek başına yüksek bir yatırım riskine katlanmasından kaynaklanmaktadır. Goldscheider' a göre kar paylaşımı lisans alan kurumun gayri maddi haklarını işletirken kullandığı varlıklara ve bu varlıklar üzerinde oluşan risklere bağlıdır. Dolayısıyla, kar paylaşım oranları genellikle katlanılan riske göre değişim göstermektedir. Ayrıca kullanılan markanın çok güçlü olması bu oranı lisans veren lehine arttırmakta iken, lisanslı ürünlere ikame olabilecek ürünlerin varlığının ise bu oranı lisans alan lehine değiştirmesi beklenmektedir<sup>5</sup>.

Goldscheider kar paylaşımı oranlarının 10/90 veya 40/60 olduğu durumlara rastlandığını ve 25/75 kuralının uluslararası düzeyde standart olarak uygulanabilecek bir oran olmadığını belirtmiştir<sup>6</sup>. Ancak, bu kuralın teorik

<sup>2</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises and Tax Administrations, July 2010 "Chapter 2, Part 3, C.3.3.3 Residual Analyses, 2.121"

<sup>3</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises and Tax Administrations, July 2010 "Chapter 6, C.3, 6.26"

<sup>4</sup> Robert Goldscheider, Technology Management: Law/Tactics/Forms § 10.14 (1991)

<sup>5</sup> Richard A. Clark, Hy Sanders and Lawrence Powell, "Splitting Profit From Intangibles: Is There A Rule of Thumb?" Global Transfer Pricing/October-November 1999

<sup>6</sup> Richard A. Clark, Hy Sanders and Lawrence Powell, "Splitting Profit From Intangibles: Is There A Rule of Thumb?" Global Transfer Pricing/October-November 1999

olarak ispatı mümkün olmamasına rağmen uygulamada çok kullanılması sebebi lisans alan ve lisans verenin ilişkisi incelendiğinde ortaya çıkmaktadır. Ayrıca bu kural mahkemeler, vergi otoriteleri ve aracılar tarafından referans olarak kabul edilmektedir.

Yukarıda yer verilen açıklamalar çerçevesinde, ticari marka kullanımının bir sonucu olarak elde edilen artık karın, gayri maddi hak sahibi ve kullanım imtiyazına sahip firma arasında paylaştırılma oranı "Rule of Thumb" ışığında % 25 - % 75 olarak öngörülmektedir. Bu doğrultuda söz konusu gelirin % 75'inin gayri maddi hakkın kullanım imtiyazına sahip olan firmada kalması gerekirken, % 25'inin ise gayri maddi hakkın sahibi firmaya aktarılması gerekmektedir.

Aynı şekilde, benzer bir yaklaşım ekonomi profesörü olan Knoppe tarafından da kullanılmış ve transfer fiyatlandırması literatürüne "Knoppe formülü" olarak dahil olmuştur. Formül temel olarak lisans veren kurumun, lisansı alan kurumun vergi öncesi karının % 25 - % 33'ü aralığındaki kısmını royalti bedeli olarak almasına dayanmaktadır.

## VI. Kar bölüşüm yöntemi ve Rule of Thumb'ın birlikte incelenmesi

Gerek OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberlerinde gerekse yasal mevzuatımızda açıklandığı üzere kar bölüşüm yönteminin uygulanabilmesi için ilk olarak paylaşılacak karın belirlenmesi gerekmektedir. Bu kar, bir kurumun rutin ticari faaliyetlerinden kaynaklanan faaliyet karı ve kullandığı gayri maddi varlıklardan kaynaklanan artık karın (residual profit) toplamıdır.

Rutin kar, benzer sektörde rutin faaliyetler ile iştigal eden emsal firmaların kar marjları dikkate alınmak suretiyle, kamuya açık mali tablolar ya da transfer fiyatlandırmasına yönelik çalışmalarda sıklıkla kullanılan Amadeus benzeri veri tabanları vasıtasıyla belirlenebilecektir. Test edilen kurum, kullanmış olduğu gayri maddi varlıkların ticari faaliyetlerine olan katkısı vasıtasıyla rutin faaliyetler ile iştigal eden ve her hangi bir gayri maddi varlığı kullanmayan şirketlerden daha yüksek bir kar elde etmiş ise, aradaki fark artık kar olarak değerlendirilecek ve bu tutarın gayri maddi hak sahibi kurum ile o hakkın kullanım imtiyazı ile faaliyet gösteren kurum arasında Rule of Thumb prensibi çerçevesinde paylaşılması öngörülebilecektir.

Örneğin Türkiye'de yüksek düzeyde gayri maddi haklar kullanmak ve bu gayri maddi hakların sahibine royalti ödemek suretiyle faaliyet gösteren (A) firmasının ve aynı sektörde benzer koşullarla faaliyet gösteren ancak (A) firmasının kullandığı değerinde bir markaya sahip olmaksızın ya da kullanmaksızın operasyonlarına devam eden bağımsız (B) firmasının mali tablolarının aşağıdaki gibi olduğunu varsayalım. (A) firmasının ödediği royalti tutarının net satışların %4'üne denk geldiğini ve toplam 4.000.000 TL tutarındaki royalti bedelinin faaliyet giderleri içerisinde olduğunu öngörelim.

|   | (A) Firması<br>(Royalty Dahil) | (A) Firması<br>(Royalty Hariç) | (B) Firması   |
|---|--------------------------------|--------------------------------|---------------|
| Net Satışlar                              | 100.000.000,00                 | 100.000.000,00                 | 20.000.000,00 |
| Satışların Maliyeti                       | 60.000.000,00                  | 60.000.000,00                  | 16.000.000,00 |
| Brüt Kar                                  | 40.000.000,00                  | 40.000.000,00                  | 4.000.000,00  |
| Faaliyet Giderleri                        | 12.000.000,00                  | 8.000.000,00                   | 3.000.000,00  |
| Net Kar                                   | 28.000.000,00                  | 32.000.000,00                  | 1.000.000,00  |
| Net Kar Marjı<br>(Net Kar / Net Satışlar) | % 28                           | % 32                           | % 5           |

(A) firmasının, ödenen royalti tutarı dikkate alınmadan elde ettiği net kar marjı % 32 olup, bu oran içerisinde yer alan % 5'lik bölümün emsal (B) firması dikkate alınarak rutin ticari faaliyetlerden elde edildiğini kabul etmek mümkündür. Geriye kalan % 27 oranındaki net faaliyet karı ise (A) şirketinin kullanımına sunulan gayri maddi varlıkların bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla, (A) şirketini rutin ticari faaliyetler ile iştigal eden (B) şirketinin net karlılığının oldukça üzerine taşıyan sebep (A) şirketinin kullanım imtiyazına sahip olduğu gayri maddi varlıklardır.

Yukarıda yer verilen açıklamalar kapsamında % 27 oranındaki faaliyet karı artık kar (residual profit) olarak değerlendirilebilecek ve (A) şirketi tarafından gayri maddi varlıkların kullanım imtiyazı neticesinde elde edilen artık karın (A) şirketi ve gayri maddi hakkın sahibi olan firma arasında ne şekilde paylaşılması gerektiği gündeme gelecektir.

Önceki bölümlerde yer verilen açıklamalar kapsamında Rule of Thumb kuralı dikkate alındığında net satışların % 27'si olarak belirlenen artık kar 27.000.000 TL'ye denk gelecek, bu tutarın % 25'inin gayri maddi hakkın sahibi olan firmaya ödenmesi gerektiği dikkate alındığında ise ödenecek olan emsal royalti bedeli 6.750.000 TL bir başka deyişle ise net satışların % 6,75'i olarak dikkate alınacaktır. Dolayısıyla hali hazırda % 4 olarak uygulanan lisans bedelinin emsale uygun olduğu test edilebilecektir.

Goldscheider kar paylaşımı oranlarının 10/90 veya 40/60 olduğu durumlara rastlandığını ve 25/75 kuralının uluslararası düzeyde standart olarak uygulanabilecek bir oran olmadığını belirtmiştir<sup>6</sup>. Ancak, bu kural teorik olarak ispatı mümkün olmamasına rağmen uygulamada uluslararası mahkemeler, vergi otoriteleri ve lisans işlemine taraf olan kişiler tarafından referans olarak kabul edilmektedir.

1999 yılında Ciba markası için verilen bir yargı kararında royalti oranının, lisansı veren ve lisansı alan şirketler arasında net karlılığı 25/75 oranında paylaşılabilir şekilde belirlenebileceği ifade edilmiştir<sup>7</sup>.

Yine 1990 yılında verilen bir yargı kararında lisans sahibinin, lisansın kullanılması sebebiyle elde edilen gelirin üçte biri ile dörtte biri aralığında bir lisans ücreti almasının uygun olacağı belirtilmiştir<sup>8</sup>.

<sup>6</sup> Richard A. Clark, Hy Sanders and Lawrence Powell, "Splitting Profit From Intangibles: Is There A Rule of Thumb?" Global Transfer Pricing/October-November 1999

<sup>7</sup> Ciba-Geigy Corporation v. Internal Revenue, 85 T.C. 172 (1999)

<sup>8</sup> Polaroid Corp. v. Eastman Kodak Co., 16 USPQ2d 1481, 1543 (DC MA 1990)

Bu paylaşım oranının ise Bausch & Lomb markası için 1989 yılında verilen yargı kararında olduğu gibi bazı durumlarda % 50 - % 50 seviyesine kadar yükselebildiği gözlemlenmektedir<sup>9</sup>. Söz konusu davada, Bausch & Lomb markasının sahibi Bausch & Lomb Inc.'in bu markanın kullanım imtiyazı ile üretim ve satış faaliyetleri gerçekleştiren Bausch & Lomb İrlanda tarafından elde edilen artık kar üzerinden % 50 oranında royalty geliri elde etmesi gerektiği yönünde karar verilmiştir.

## VII. Sonuç

Son dönemde süre gelen vergi incelemelerinde, vergi inceleme elemanlarının özellikle grup içi hizmetler ve bunun doğal bir sonucu olarak royalty ödemeleri üzerinde durduğu bilinmektedir.

Öte yandan genel olarak bu tip sözleşmeler grup şirketleri arasında imzalandığından ya da dış emsallerin mevcut olduğu durumlarda dahi, coğrafi önem, pazar payı, ekonomik koşullar, iş stratejileri, marka değeri, satış hacmi ve bunun gibi koşullar sayısal olarak bir karşılaştırılabilirlik analizinin yapılmasına müsaade etmediğinden her ne kadar karşılaştırılabilir fiyat yöntemi en dolaysız ve güvenilir yöntem olarak önerilse dahi uygulama alanı bulamamaktadır.

Öte yandan gerek ülkemizde yürürlükte bulunan transfer fiyatlandırması mevzuatı gerekse mevzuatımızın referans aldığı OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberleri yüksek düzeyde gayri maddi hakların yer aldığı işlemlerde uygun bedelin tespitinde karşılaştırılabilir fiyat yönteminin dışındaki diğer yöntemlerin de kullanılabilmesinin mümkün olduğunu ifade etmektedir. OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberleri bu değerlendirmeyi bir aşama öteye taşıyarak bu gibi durumlarda kar bölüşüm yönteminin kullanılmasını önermektedir.

Kar bölüşüm yöntemi kapsamında esas olan ise ilgili lisansların kullanılması sebebiyle elde edilen karlılığın lisansı veren şirket ile lisansı alan şirket arasında nasıl paylaşılması gerektiğinin belirlenmesidir. Bu noktada geçmişte yapılan analizler neticesinde karlılığın lisans veren ve lisans alan arasında 25/75 oranında paylaşılmasının uygun sonuçlar verebileceği tespit edilmiş ve "Rule of Thumb" ya da "Knoppe formülü" olarak adlandırılan bu yaklaşımın yargı kararlarında referans olarak alındığı gözlemlenmiştir.

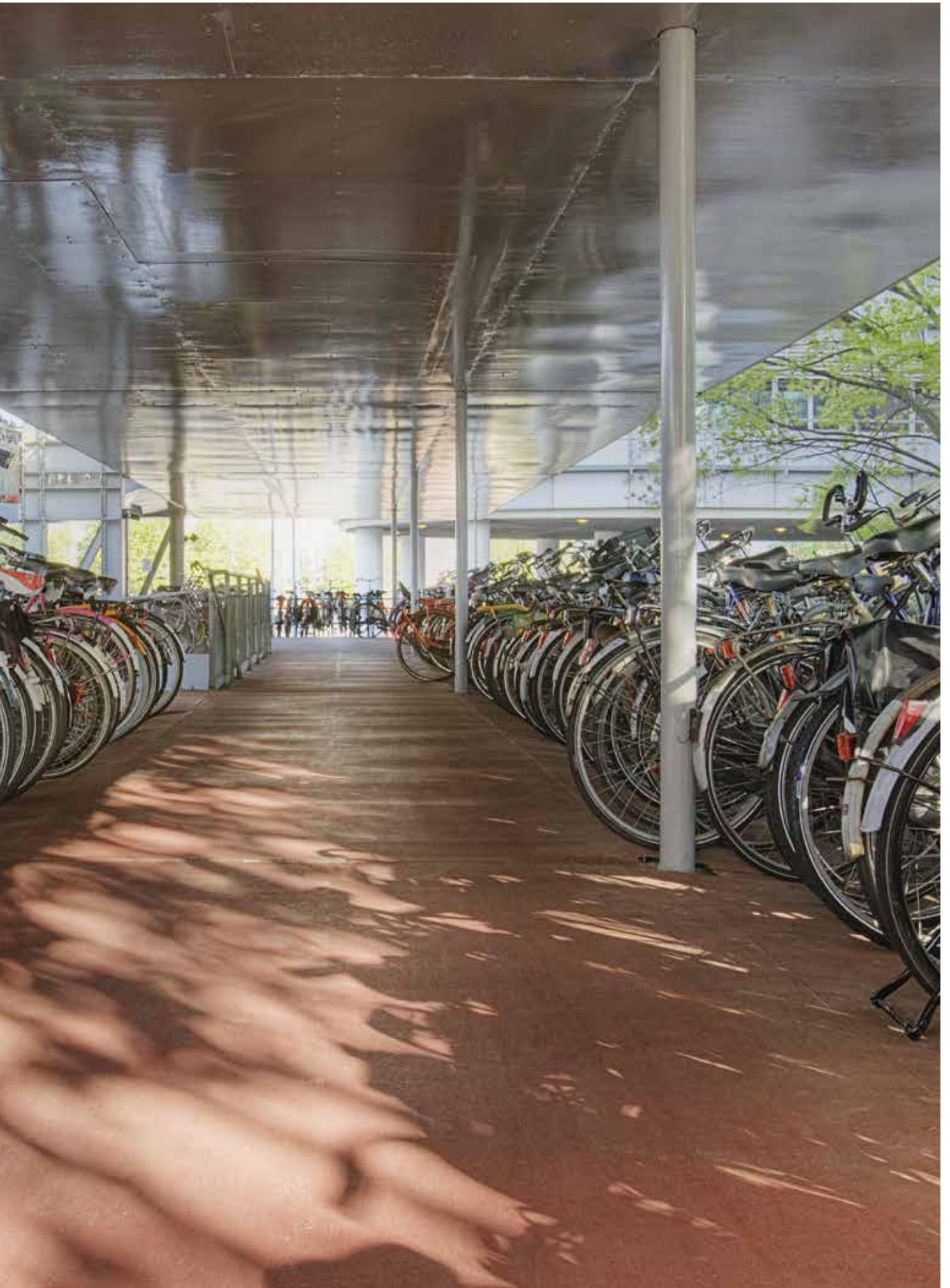
Ancak Vergi İdarelerinin transfer fiyatlandırması yöntemlerinde fiyat karşılaştırması ve işlemsel bazlı daha geleneksel yöntemlere kar bazlı yöntemlere nazaran daha ılımlı yaklaşması sebebiyle ülkemizde bu yöntemin kullanım alanları henüz yaygınlaşmamıştır.

Bu anlamda önerimiz grup şirketleri ile bu nevi lisans işlemleri gerçekleştiren şirketlerin, olası bir vergi incelemesine istinaden, daha güçlü bir dokümantasyon oluşturabilmek amacıyla farklı bir bakış açısını kullanmak suretiyle kar bölüşüm yöntemi kapsamında yapılacak olan transfer fiyatlandırması analizlerinden de faydalanmalarıdır.



<sup>9</sup> Bausch & Lomb, Inc. and Consolidated Subsidiaries v. Commissioner, 92 T.C. 525 (1989).





## Vergide Gündem

Akif Tunç

Av. Gökçe Sarısu Kanmaz

# Kanada'da görülen bir vergi davasının Türkiye ilaç sektörü açısından yorumlanması

İlaç sektörü günümüzde, tedavi edici ve koruyucu olarak kullanılan ilaç etkin ve yardımcı maddelerin üretimini ve sağlık hizmetlerine sunulmasını sağlayan temel endüstri dalıdır. 2011 yılı itibarıyla toplam büyüklüğü 750 milyar ABD Dolarını aşan sektör, sayıları 30'a yaklaşan çok uluslu şirketler tarafından domine edilmektedir.

Söz konusu çok uluslu ilaç şirketlerinin bünyesinde; piyasaya sunulacak ürünleri geliştiren, hammadde tedarikini gerçekleştiren, fiilen ilaç üretimini yapan ve üretilen ilaçların belirli bir coğrafyada dağıtımını sağlayan birçok şirket bulunmaktadır. Bir gruba bağlı olmalarına rağmen farklı ülkelerde müstakil olarak faaliyet gösteren bu şirketlerin birbirleri ile gerçekleştirdikleri ticari işlemlerin fiyatlandırılması, gerek grup içi tedarik zinciri ve gerekse kar optimizasyonu çerçevesinde belirlenen karmaşık bir süreçtir.

Çok uluslu ilaç şirketlerinin uyguladıkları fiyatlandırma stratejileri, özellikle OECD'nin konu hakkındaki çalışmaları ve dünya genelinde transfer fiyatlandırmasına ilişkin bilincin artışı ile birlikte vergi idareleri tarafından gün geçtikçe daha fazla sorgulanmaktadır.

Kanada Vergi İdaresi ile uluslararası bir ilaç şirketinin Kanada'da bulunan iştiraki (Şirket) arasında uzun yıllardır devam eden ihtilaf, ilaç şirketlerinin global uygulamalarının transfer fiyatlandırması açısından sorgulandığı ilk örnek olması nedeniyle tüm dünyada gerek vergi danışmanları ve sektör yetkilileri gerekse vergi idareleri tarafından dikkatle izlenmektedir.

Söz konusu vergi ihtilafı kapsamında global düzeyde faaliyet gösteren ilaç şirketlerinin araştırma geliştirme çalışmalarından ilacın nihai tüketiciye ulaşmasına kadar olan süreç incelenmiş, her şirketin fonksiyon ve riskine göre ne surette vergilendirilmesi gerektiği sorgulanmış ve bu kapsamda emsallere uygunluk prensibine yeni yorumlar getirilmiştir.

Bilindiği üzere son yıllarda ülkemizde de ilaç sektörüne yönelik vergi incelemeleri gerçekleştirilmiştir. Bu süreçte birçok ilaç firmasına ilişkili kişilerle gerçekleştirilen etken madde alımı işlemlerinde uygulanan fiyatların emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak belirlenmiş olduğu ve bu suretle örtülü kazanç dağıtıldığı iddiası ile cezalı tarhiyatlar yapılmıştır.

Söz konusu tarhiyatların bir kısmı ilgili firmalar tarafından dava konusu yapılmış, bir kısmı ise uzlaşma ile neticelenmiştir. Açılan davaların ise bir bölümü mükellef, bir bölümü de Hazine lehine sonuçlanmıştır.

Çalışmamızda, Kanada Vergi İdaresi ile Şirket arasında yaşanan söz konusu vergi ihtilafı tartışılarak, Türkiye'de aynı sektörde yaşanan benzer vergi inceleme ve ihtilaflarına ışık tutulmaya çalışılmıştır.

## I. Vergi incelemesi

Şirket 2000'li yılların başında, 1990-1993 yılları arasında gerçekleştirdiği ilişkili kişi işlemleri açısından Kanada Vergi İdaresi tarafından vergi incelemesine tabi tutulmuştur.

Şirket, inceleme döneminde Zantac adlı ülser ilacının üretiminde kullanılan ranitidine adlı aktif ilaç hammaddesini 1.512 Kanada Doları ile 1.651 Kanada Doları arasında değişen fiyatlar ile dahil olduğu gruba bağlı Adecha S.A. isimli İsviçre şirketinden satın almıştır.

Emsal tespiti amacıyla gerçekleştirilen çalışma neticesinde, aynı dönemde, Kanada'da faaliyet gösteren Apotex Inc. ve Novopharm Ltd. adlı iki jenerik ilaç üreticisinin aynı etken maddeyi 194 ile 304 Kanada Doları arasında değişen fiyatlar ile satın aldığı belirlenmiştir.

Şirketin dahil olduğu grup, yeniden satış fiyatı yöntemi kapsamında farklı bölgelerde faaliyet gösteren distribütör şirketler için yeniden satış fiyatı yöntemi kapsamında % 60 oranında bir brüt karlılığı hedeflemektedir.

Örneğin Zantac adlı ilacın İtalya'daki son tüketici satış fiyatı 10 Dolar ise, İtalya'daki Şirket ranitidine hammaddesini 4 Dolar almaktadır. Aynı şekilde, söz konusu ilacın Fransa'daki satış fiyatının 20 Dolar olduğu kabul edilirse, Fransa'daki Şirketin ranitidine hammaddesini alış fiyatı 8 Dolar olacaktır.

Ranitidine'in Kanada'da bulunan Şirket tarafından alış fiyatı da bu yöntem dâhilinde tespit edilmiştir.

İnceleme sonucunda, Şirketin ranitidine satın alımlarında ödediği ortalama fiyat ile emsallerin en yüksek bedeli (304 Dolar) arasındaki fark için bir gelir düzeltimi yapılmış ve şirketin söz konusu yıllara ilişkin vergi matrahı 51 milyon Kanada Doları tutarında artırılmıştır.

Şirket vergi incelemesinin ardından 2008 yılında, Vergi Mahkemesine başvurmuş ve konu mahkeme tarafından incelenmiştir. Dava esnasında, Şirket tarafından ileri sürülen temel argümanlar aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

- ▶ İncelenen dönemde Şirket Kanada'da, dahil olduğu grubun ürünlerinin ikincil üreticisi ve pazarlamacısı olarak faaliyet göstermektedir. İncelenen faaliyet kapsamında şirket ranitidine'i satın almakta, gerçekleştirilen sınırlı kapsamlı bir üretim/paketleme işlemi sonucunda ortaya çıkan Zantac adlı ülser ilacının satış ve pazarlamasını yapmaktadır.
- ▶ Şirket ranitidine adlı hammaddeyi temin etmek amacıyla Adecha S.A. şirketi ile bir tedarik anlaşması imzalamıştır. Bunun yanı sıra, Zantac markasının üretim ve satış hakları Şirketin dahil olduğu gruba aittir ve söz konusu haklar imzalanan ikinci bir lisans anlaşmasıyla Şirketin kullanımına tahsis edilmiştir. Söz konusu tedarik ve lisans anlaşmaları sayesinde Şirket, grubun ilaçlarını Kanada'da üretip satabilmektedir. Emsal olarak kabul edilen jenerik ilaç üreticilerinin bu tür bir tedarik ve lisans anlaşmaları bulunmamaktadır.
- ▶ Söz konusu lisans anlaşması kapsamında Şirket, grubun portföyündeki ilaçların üretim ve satış haklarını almanın yanı sıra, aşağıda belirtilen hususlardan yararlanmaktadır:

- ▶ Üretim süreçlerine ilişkin teknik destek,
- ▶ Satış pazarlama desteği,
- ▶ Piyasada bulunan ilaçlara yönelik tüm geliştirmelere ücretsiz bir şekilde ulaşım,

- ▶ Patent ve marka konularında açılacak davalara karşı gruptan tazmin hakkı.

- ▶ Her ne kadar emsal olarak kabul edilen etken ilaç maddeleri moleküler düzeyde aynı olsalar da, Şirket tarafından satın alınanlar, grubun kalite standartları kapsamında spesifik olarak Zantac adlı ilaç için üretilmiştir.

Bu argümanlara rağmen, Vergi Mahkemesinin kararı da Vergi İdaresi lehine olmuş, başka bir ifade ile gerçekleştirilen inceleme ve matrah farkı hukuka uygun bulunmuştur. Bu sonuca ulaşırken vergi inceleme elemanları ve Vergi Mahkemesi, Şirketin iddia ettiği gibi yeniden satış fiyatı yönteminin kullanımını reddetmiş ve karşılaştırılabilir fiyat yönteminin kullanımını uygun bulmuştur.

Ayrıca, Şirketin grup ile imzaladığı lisans anlaşmasının etken hammadde tedariki ile bir ilişkisinin bulunmadığına hükmedilmiştir.

Bunun üzerine şirket anılan mahkeme kararının bozulması talebiyle 2010 yılında Federal Mahkemeye başvurmuştur. Federal Mahkeme, Şirketin temyiz başvurusunu kabul etmiş ve davayı yeniden görüşülmek üzere Vergi Mahkemesine geri göndermiştir.

Federal Mahkeme bu kararı verirken, Vergi Mahkemesinin aşağıda belirtilen noktalarda hatalı değerlendirme yaptığı sonucuna varmıştır:

- ▶ Konunun Vergi Mahkemesi tarafından değerlendirilmesi sırasında, Şirketin lisans anlaşmasının dikkate alınmaması hatalıdır.
- ▶ Zira söz konusu lisans anlaşması sayesinde Şirket, emsal kabul edilen şirketlerin sahip olmadığı gayri maddi haklara ve birtakım hizmetlere ulaşma imkanı bulmuştur. Bu durum şirketin gerçekleştirdiği hammadde alımlarındaki fiyatları da doğrudan etkilemektedir.
- ▶ Başka bir ifade ile şirketlerin içerisinde bulunduğu farklı ekonomik koşullar, üstlendikleri işlevler ve riskler, işlemlerin karşılaştırılabilirliği gibi faktörler göz önünde bulundurulmadan işlem bazında yapılan bir emsal çalışması emsal bedel prensiplerine uygun değildir.

Federal Mahkemenin söz konusu kararı sonrasında, 2012 yılında konu Kanada Üst Mahkemesi tarafından görüşülmeye başlanmıştır.

Üst Mahkeme, Vergi Mahkemesinin Şirketin lisans anlaşmasını konu hakkında geçersiz saymasını eleştirmiştir. Üst Mahkeme kararı uyarınca, söz konusu lisans anlaşması iki şirket arasındaki işlemlerdeki fiyatları önemli ölçüde etkileyen bir faktördür. Bu nedenle bir emsal bedel karşılaştırılması yapılacaksa, lisans anlaşmasının dikkate alınması ve emsaller üzerinde bir düzeltme yapılması gerekmektedir.

Üst Mahkeme kararında ayrıca, herhangi bir ilişkisiz kişinin Adecha S.A. şirketine ranitidine için ne kadar ödeyeceği değil, işlemleri eleştiri konusu edilen Şirket gibi Kanada'da Zantac üretim ve dağıtımını yapma hakkına sahip olan bir ilişkisiz şirketin ranitidine için ne kadar ödeyeceğinin önemli olduğu

vurgulanmış ve herhangi bir transfer fiyatlandırması yöntemi kapsamında emsal bedel prensibinin, işlemi gerçekleştiren tarafların işlevlerine, risklerine ve genel olarak aralarındaki ilişkiye bağlı olarak uygulanması gerektiği belirtilmiştir.

Başka bir ifade ile söz konusu işlemde Şirketin ve dahil olduğu grubun karşılıklı olarak üstlendikleri fonksiyon ve risklerin dikkate alınması ve karşılaştırılabilirlik analizi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

Bu karar ile birlikte Üst Mahkeme konuyu yeniden görüşülmek üzere Vergi Mahkemesine göndermiştir. Kanada Üst Mahkemesi tarafından verilen ve yukarıda özetlediğimiz söz konusu karar, emsal bedel prensiplerinin uygulanma yöntemi açısından tüm dünyadaki transfer fiyatlandırması uygulamalarını yakından ilgilendirdiği için birçok ülkede analiz edilmiştir.

Çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde bu kararın, Türkiye’de gerçekleştirilen vergi incelemelerine olan yansımaları tartışılacaktır.

## II. Türkiye’de durum nedir?

Vergi İdaresi tarafından son beş yıldır sektörel bazda yapılan incelemeler kapsamında, ilaç sektöründe faaliyette bulunan firmaların büyük bir kısmı nezdinde vergi incelemeleri başlatılmıştır. Anılan incelemelerde eleştiri konusu edilen hususlardan bir tanesi de, firmaların ilişkili kişilerden yapmış oldukları hammadde alımlarının emsallerine nazaran yüksek olduğu ve bu kapsamda örtülü kazanç dağıtımında bulunulduğu hususudur.

Anılan eleştirilerin geçmişi, firmalar nezdinde 2002 hesap dönemine ilişkin olarak 2007 yılında başlatılan vergi incelemelerine dayanmaktadır. Bu kapsamda gerçekleştirilen tarhiyatlara karşı mükellefler tarafından dava yoluna başvurulmuşsa da, davalar kapsamında 25.02.2011 tarihli mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6111 Sayılı Kanun’un (Af Kanunu) “İnceleme ve Tarhiyat Safhasında Bulunan Vergiler” başlıklı 4. maddesinden yararlanılmıştır.

Vergi İdaresi tarafından 2010 yılının sonlarına doğru yine örtülü kazanç dağıtım iddialarıyla tarhiyatlar gerçekleştirilmiş ancak bu tarhiyatlara karşı da firmaların büyük bir çoğunluğu, Af Kanunu’ndan yararlanmış ve ihtilaflar dava yoluna gitmeden sonlandırılmıştır.

Firmaların Af Kanunu’ndan yararlanmalarının hemen akabinde, incelemesini kurumlar vergisi yönünde başlatan Vergi İdaresi tarafından incelemenin kapsamı değiştirilmiş ve incelemenin katma değer vergisi (KDV) yönünden devam ettirilmesine karar verilmiştir. İlgili raporlarda kurumlar vergisi yönünden düzenlenen inceleme raporlarına atıfla, firmaların emsallerine nazaran yüksek tutarda hammadde alımında oldukları, KDV Kanunu’nun 30/1-d bendi uyarınca emsali aşan kısım için yüklenilen KDV’nin indirim konusu yapılamayacağı iddia edilmek suretiyle, firmalara yüksek tutarda vergi ziyai cezalı KDV tarhiyatlarının yapılması ve sonraki döneme devreden KDV tutarlarının azaltılması önerilmiştir. Tarhiyatlara karşı başvuru dava yolunda, KDV tarhiyatlarına dayanak örtülü kazanç dağıtım eleştirilerinin hukuka uygun olmadığından

bahisle, Vergi Mahkemelerince bir kısım mükellefler adına lehe hükümler tesis edilmiştir ve davalar halen devam etmektedir.

Aşağıdaki bölümlerde, 2007 ve 2010 yılında gerçekleştirilen incelemelerde öne sürülen örtülü kazanç dağıtım iddialarına karşı açılan davalar ile son olarak KDV tarhiyatlarına karşı açılan davalarda tesis edilen mahkeme kararları incelenmektedir.

## A. Örtülü kazanç dağıtım eleştirileri

2002 hesap dönemine ilişkin olarak 2007 yılında tamamlanan ve örtülü kazanç dağıtım iddiaları içeren vergi inceleme raporlarında genel olarak, şirketlerin ortaklık ilişkisi içinde bulunduğu firmalardan ilaç yapımında kullanılmak üzere satın aldığı etken maddeleri emsallerine göre yüksek bedel ile satın aldığı, aynı emtianın piyasadan çok daha ucuz fiyat ile alınabileceği, CAS kayıt sistemi içinde yer alan her etken maddenin bir numaraya sahip olduğu ve bu numaranın sadece bir maddeyi tanımlaması sebebiyle tüm piyasadan aynı kalitede ve standartta temin edilebileceği, dolayısıyla etken maddelerin bioeşdeğerlilik ve bioyararlanım özelliklerinin aynı olduğu ve aralarında fiyatlandırmayı farklılaştırabilecek hiçbir faktörün bulunmadığı, mükelleflerin ihtiyaçları olan hammaddeleri yüksek fiyattan alarak 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 17. maddesi kapsamında örtülü kazanç dağıtımında oldukları iddia olunmuştur.

Bu iddialar sonucunda vergi dairelerince gerçekleştirilen tarhiyatlara karşı açılan davalarda mükelleflerce temel olarak; raporlarda emsal bedelin ne olduğu ve anılan emsalin hangi yöntemlerle belirlendiği konularında bir açıklık bulunmadığı, gizli emsal kullanılarak tarhiyat yapılamayacağı, nitekim bu durumun savunma hakkını kısıtladığı, kullanılan verilerin emsal mahiyetinde olmadığı, etken maddelerin aynı CAS numarasına sahip olmalarının aynı oldukları anlamına gelmediği ve bilimsel veri ve raporların da bu durumu doğruladığı, orijinal ilaç üretimi ile jenerik ilaç üretiminde hammadde olarak kullanılan etken maddelerin birbirlerine emsal oluşturamayacağı, zira fiyatlandırmayı farklılaştıran pek çok etken bulunduğu, dolayısıyla hukuken örtülü kazanç dağıtım unsurlarının oluşmadığı ve tarhiyatların terkinine karar verilmesi gerektiği ileri sürülmüştür.

Vergi Mahkemeleri mükelleflerin gizli emsale ilişkin iddialarına itibar etmiş ve ara kararlarla Vergi İdaresinden etken maddeleri düşük fiyatla satın aldığı belirtilen emsal firmalar ve alımlara ilişkin bilgi talep etmiştir. Vergi İdaresince gönderilen bilgiler üzerine Vergi Mahkemelerinin bir kısmı, aynı CAS numarasına sahip etken maddelerin fiyatlandırmasını etkileyebilecek pek çok unsur bulunduğu ve bu hususlar dikkate alınmaksızın örtülü kazanç dağıtımında bulunulduğundan bahsedilemeyeceği yolunda mükellef lehine karar tesis etmiş; bir kısım mahkeme ise miktar ve tutarların incelenmesinden eleştiri konusu yapılan alımların örtülü kazanç dağıtım için Kanun’da öngörülen koşulları sağladığı gerekçesiyle Vergi İdaresi lehine karar tesis etmiştir.

Aleyhine karar verilen taraflar temyiz yoluna başvurmuş ve Danıştay gerçekleştirdiği temyiz incelemesi sonucunda, CAS kayıt sistemi içinde aynı şekilde numaralandırılan ancak farklı üreticilerden temin edilen etken maddeler arasında üretim

teknikinden ve fiziksel şartlardan kaynaklı fiyat farklılıklarının olabileceği ancak bu hususlar dikkate alınmadan diğer firmalardan alınan etken maddelerin tüm fiziksel özelliklerinin aynı olduğunun kabul edilip daha düşük fiyatla alım yapılabileceğinin ileri sürülmesinin eksik incelemeye sebebiyet verdiği ve dolayısıyla tarhiyatlarda hukuka uyarlık bulunmadığı yolunda hüküm tesis edilmiştir.

Anılan davalarda süreç devam ederken 6111 Sayılı Kanun (Af Kanunu) yürürlüğe girmiş, davalar nihayete ermeden mükellefler tarafından bu Kanun hükümlerinden yararlanılarak, ihtilaflar bu şekilde sonlandırılmıştır.

2010 yılı sonlarına doğru düzenlenen vergi inceleme raporlarında da, önceki yıllara ilişkin örtülü kazanç dağıtım iddialarına paralel şekilde iddialara yer verilmiş ancak mükelleflerin büyük çoğunluğu bu raporlar kapsamında gerçekleştirilen tarhiyatlara karşı 6111 Sayılı Kanun'dan faydalanmıştır.

Bilgimiz dâhilinde, Af Kanunu'na başvurmamayan bir mükellef için Vergi Mahkemesince lehe karar tesis edilmiştir. Şöyle ki; mahkeme davalı İdareden raporda sözü edilen ancak unvanı belirtilmeyen emsal alınan firmalar ve emsal alınan etken maddelere ilişkin bilgi ve belgelerin ibrazını istemiş ancak davalı İdare tarafından anılan bilgi ve belgeler mahkemeye sunulmamıştır. Bunun üzerine, mahkeme davalı İdarenin raporda bahsi geçen olguları ispatlayamadığından bahisle matrah unsurlarının dayanaksız kaldığını belirterek cezalı tarhiyatın kaldırılmasına hükmetmiştir.

## **B. Örtülü kazanç dağıtımına bağlı KDV eleştirileri**

Yukarıda ifade edildiği üzere, kurumlar vergisi açısından incelenen firmaların Af Kanunu'ndan yararlanmalarının hemen akabinde Vergi İdaresi incelemelerini KDV yönünden devam ettirmiştir.

İlgili raporlarda yer verilen temel iddia, örtülü kazanç dağıtım iddialarına istinaden KDV Kanunu'nun 30/1-d bendi uyarınca emsali aşan kısım için yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı hususudur.

Söz konusu tarhiyatlara karşı açılan davalarda mükellefler genel olarak; vergi incelemesinin usulüne aykırı olarak mevzuatta öngörülen yasal süresi dahilinde tamamlanmadığı, kurumlar vergisi tarhiyatlarına karşı Af Kanunu'ndan yararlanılmasına rağmen aynı iddialara dayanılarak işlem yapılmasının Af Kanunu'nun ruhuna ve Af Kanunu'ndan yararlanma amacına aykırı düştüğü ve bir vergi güvenlik müessesesi olan örtülü kazanç dağıtımının KDV açısından bir sonuç doğuramayacağı iddialarını ileri sürmüşlerdir.

Bu davalarda mahkemelerin olayı iki şekilde değerlendirmeleri mümkündür:

İlki, KDV tarhiyatlarına dayanak örtülü kazanç dağıtım iddialarının hukuka uygun olup olmadığı; ikincisi ise örtülü kazanç dağıtımının mevcut olduğu varsayıldığında KDV Kanunu'nun 30/1-d bendinin somut olaylara uygulanmasının mümkün olup olmadığıdır.

Mevcut kararlar mahkemelerin öncelikle somut olayda KDV tarhiyatlarına dayanak örtülü kazanç dağıtımının mevcut olup olmadığını araştırdığını göstermektedir.

Şöyle ki; bir kısım mahkemeler ara kararlar ile vergi idarelerinden örtülü kazanç dağıtım iddialarında emsal alınan etken maddelere ilişkin bilgi talep etmiştir. Mahkemeler, vergi idarelerinden gönderilen bilgi/belgelere istinaden, emsal alınan alımlardaki etken maddelerin mükelleflerin alımlarda bulunduğu firmalardan yapılmadığı ve fakat başka firmalardan yapıldığı, mükellef alımlarındaki menşe ülke ile emsal alımlardaki menşe ülkelerin farklılık arz ettiği ve dolayısıyla emsal alınan alımların ekonomik ve teknik açılarından uygun bir şekilde tespit edildiğinden bahsetmenin olanaksız olduğu ve dolayısıyla somut olaylarda emsallerine göre göze çaracak derecede yüksek fiyatlarla mal alımında bulunduğu hususunun somut ve objektif verilerle ortaya konulmadığını belirterek davanın kabulü yönünde hüküm tesis etmişlerdir.

Bir kısım mahkemeler ise ara karar ile bilgi/belge talep etmeksizin dosyalarda mevcut bilgi/belge üzerinden inceleme gerçekleştirmiş ve aynı isimle adlandırılan ya da aynı kimyasal özelliklere sahip olan maddelerin ürün menşei, üretim yeri, üretim tekniği ve kapasitesi, kalite yönetim sistemi, yeni ürün Ar-Ge maliyeti, ürün temininde öncelik hakkı, ürün isim hakkı, lisans anlaşması ve orijinal ilaç veya jenerik ilaç üretiminde kullanılacak olması gibi pek çok faktörün fiyatlandırmayı etkileyebileceği, bu hususlar dikkate alınmaksızın emsal alınan firmaların aldığı etken maddenin tüm fiziksel özelliklerinin aynı olduğu kabul edilerek daha düşük fiyatla alım yapılabileceği sonucuna varılmasının mümkün olmadığı belirtilmek suretiyle davanın kabulü yönünde hüküm tesis etmişlerdir.

Anılan dava dosyalarına ilişkin henüz bir Danıştay kararı mevcut değildir.

## **III. Değerlendirmeler**

Yaklaşık altı yıldır devam eden dava süreçleri ve mevcut mahkeme kararlarını incelendiğinde, örnek davada Kanada mahkemelerince yapılan detayda bir değerlendirmenin mevcut dava dosyaları için yapılmadığı sonucuna ulaşılabilecektir.

Nitekim firmalar nezdinde gerçekleştirilen ilk örtülü kazanç dağıtım incelemeleri incelendiğinde, konunun daha çok CAS numarası aynı olan etken maddelerin fiyatlandırma açısından emsal olarak kabul edilip edilmeyeceği noktasında toplandığı; mahkemelerin de bu konuyu değerlendirir şekilde hüküm tesis ettikleri görülmektedir. Belirtmek gerekir ki, anılan davalarda gizli emsal kullanılmasına ilişkin olarak mahkemelere sunulan güçlü argümanlar dolayısıyla mahkemelerin davalı idarelerden kullanılan emsallere ilişkin bilgi/belge talebinde bulunması ve bu bilgi/belgelerin değerlendirilerek hüküm tesis ediliyor olması, transfer fiyatlandırmasına yönelik vergi incelemelerinde gizli emsal kullanılmaması/kullanıldıysa da en azından dava sürecinde mükelleflerin bu bilgiye vakıf olmalarının sağlanması gerektiği şeklinde yorumlanabilecektir.

2010 yılı sonlarına doğru mükelleflere tebliğ edilen tarhiyatlara ilişkin olarak ise çoğunluk tarafından Af Kanunu'na başvurularak ihtilaflar sona erdirildiğinden, bu ihtilaflara ilişkin olarak esasa yönelik ve süreci etkileyecek içtihat oluşmuş değildir.

Son olarak, KDV davalarında verilen ilk derece mahkemesi kararlarında orijinal ilaç veya jenerik ilaç üretiminde kullanılacak etken maddelerin fiyatlandırmasını etkileyebilecek pek çok faktör bulunduğu genel olarak ifade edilmiş olsa da, konunun özünü ayrıntılı şekilde değerlendiren bir mahkeme kararının mevcudiyetinden bahsetmek mümkün gözükmemektedir.

Oysa yapılması gereken Kanada ve diğer ülkelerdeki örneklerde olduğu gibi, jenerik ilaç üretiminde kullanılan etken maddelerin orijinal ilaç üretiminde kullanılan etken maddelere doğrudan emsal kabul edilemeyeceği ve jenerik ilaç üretiminde kullanılan etken maddelerin fiyatlarından yola çıkılarak fiyatlandırmayı etkileyen faktörlere ilişkin gerekli düzeltmeler yapılmak suretiyle ancak orijinal ilaç üretiminde kullanılan etken maddelerin emsaline ulaşılabileceğinin kabulüdür.

Zaten gerek mevzuatımızda, gerek OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde yer alan düzenlemeler de bunu öngörmektedir. Kaldı ki, örtülü kazanç dağıtımının KDV sonucu doğurmayacağı hususu o kadar açıktır ki, bu konuda diğer ülkelerde emsal bir KDV kararına rastlamak mümkün olmamıştı



# Türkiye’de dış emsallerin tespitinde uluslararası veri tabanlarının kullanımı

## I. Giriş

Ülkemizdeki transfer fiyatlandırması düzenlemelerinin yürürlükte olduğu altı yıllık süre içerisinde en çok belirsizlik ihtiva eden konulardan birinin de “uluslararası veri tabanları yoluyla dış emsal tespiti” olduğu şüphesiz ki dikkatlerden kaçmamıştır. İlgili Kanun hükmünün yürürlüğe girmesi ve 1 seri numaralı “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ”in yayınlanmasının ardından konu ile ilgili mükellefler nezdinde oluşan soru işaretleri halen tazeliğini korumaktadır. Vergi İdaresi tarafından resmi bir açıklamanın yapılmaması da vergi otoritesinin konuya ilişkin bakış açısı hakkındaki belirsizliğin devam etmesine ve uygulamada çeşitli tereddütlerin ortaya çıkmasına sebebiyet vermektedir.

Yazımızın amacı, okuyuculara, Türkiye’deki transfer fiyatlandırması uygulamalarında Vergi İdaresinin uluslararası veri tabanları vasıtasıyla dış emsal tespitine genel yaklaşımı hakkında bilgilendirme sağlamak ve bu yaklaşıma bağlı olarak bir çözüm önerisi sunmaktır. Bu kapsamda öncelikle, dış emsal tespitine yönelik olarak yerel ve uluslararası transfer fiyatlandırması mevzuatında yer alan açıklamalar üzerinde durulmuş ve Türkiye de dâhil olmak üzere çeşitli ülkelerde dokümantasyon çalışmalarında dış emsallerin tespitine yönelik olarak sıklıkla tercih edilen Amadeus veri tabanı tanıtılmıştır. Sonrasında Türk Vergi İdaresinin Amadeus veri tabanına karşı genel tutumu özetlenmiştir. Son olarak ise uygulamanın geliştirilmesine ilişkin alternatif önermemize yer verilmiştir.

## II. Transfer fiyatlandırması mevzuatında emsal konsepti

Bilindiği üzere, emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişiler arasında mal ve hizmet alım ya da satımının bulunduğu durumlarda, serbest piyasa koşullarına en yakın değerleri esas aldığından güvenilir bir prensiptir. Bu ilkenin uygulanışı, kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılması esasına dayanmaktadır. Kontrol altındaki işlemler, ilişkili kişi konumundaki kurumlar arasındaki işlemleri ifade etmekte iken, kontrol dışı işlemler ise birbirleriyle ilişkili kişi konumunda olmayan bağımsız kurumlar arasında gerçekleşen işlemleri ifade etmektedir. Böylelikle karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler, ilişkisiz kişiler arasında gerçekleşen ve kontrol altındaki bir işlem ile karşılaştırılabilir özellikte olan işlemlerdir. Karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin, kontrol altındaki işlemin taraflarından biri ile ilişkisiz kişiler arasında (**iç emsal**) veya kontrol altındaki işleme taraf olmayan ve ilişkisiz kişi konumunda bulunan taraflar arasında (**dış emsal**) gerçekleştirilmesi mümkündür<sup>1</sup>.

Emsal tespit çalışmalarında dikkat edilmesi gereken en önemli hususlardan birisi de, karşılaştırılabilirlik analizlerinin gerçekleştirilmesidir. Karşılaştırılabilirlik analizini kontrol altındaki işlemler ile kontrol altında bulunmayan işlemlerin koşullarının karşılaştırılması olarak ifade etmek mümkün olup, bu analizlerde karşılaştırılmakta olan mal veya hizmetlerin nitelikleri, ilişkili ve ilişkisiz kişilerin yerine getirdikleri işlevler ve üstlendikleri riskler, işlemlerin gerçekleştiği pazarın yapısı (pazar hacmi, pazarın konumu gibi) ve pazardaki ekonomik koşullar ile kurumların iş stratejilerinin dikkate alınması gerekmektedir. Emsal çalışması neticesinde güvenilir sonuçlara ulaşılması; karşılaştırılan durumlar arasında farklılıklar varsa, bu farklılıkların işlemi somut bir biçimde etkilememesi veya söz konusu farklılıkların etkisini ortadan kaldırmak için uygun düzeltmelerin yapılmış olmasına bağlıdır.

Bununla birlikte OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberleri referans alınmak suretiyle hazırlanan Türk Transfer Fiyatlandırması Mevzuatı uyarınca, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanışında öncelikli olarak iç emsallerin kullanılması, karşılaştırılabilir

<sup>1</sup> OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberleri, Temmuz 2010, Glossary, Comparable Uncontrolled Transaction

nitelikte iç emsallerin tespit edilememesi halinde ise dış emsallerin kullanılması gerektiği açık bir şekilde ifade edilmiştir<sup>2</sup>.

### III. Türkiye’de mukim mükelleflerin dış emsallerin tespitinde sahip olduğu olanaklar ve karşılaştıkları zorluklar

Türkiye’de yürürlükte bulunan transfer fiyatlandırması mevzuatı kapsamında emsal tespit çalışmalarına ilişkili kişilerle ticari işlem gerçekleştiren tüm firmalar ihtiyaç duymaktadır. Bu ihtiyaç özellikle de yurtdışında yerleşik grup şirketleri ile yüksek hacimlerde ticari faaliyet gerçekleştirilen uluslararası şirketlerde öne çıkmaktadır. Söz konusu şirketlerin ticari işlemleri ele alındığında, üretici olanların üretim sürecinde kullanılan hammadde, yarı mamul veya gayri maddi hakları; distribütör olanların ise Türkiye’de satışa sunulan ticari mal ve bu mallara ilişkin marka haklarını yurtdışındaki ilişkili kişilerinden temin ettikleri görülmektedir. Söz konusu işlemlerin sadece grup firmaları ile gerçekleştirilen özellikli işlemler olması, uygulamada, şirketlerin fiyatlandırmalarına yönelik güvenilir bir iç emsal tespit edememesine ve bulabildikleri dış emsaller yoluyla karşılaştırma yapmaya mecbur kalmasına yol açmaktadır.

Söz konusu firmaların iç ve dış emsaller vasıtasıyla emsal bedel analizi yapma yetkinliğini ele alırsak, iç emsallerin mevcut olmadığı durumlarda işlem bazında uygulanan fiyatların veya elde edilen karlılığın emsaline uygunluğunun dış emsaller vasıtasıyla yapılması önemli bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Nitekim böyle bir karşılaştırma çalışması işleme konu olan mal ya da hizmete ait borsa fiyatlarının bulunmadığı hallerde neredeyse imkansız hale gelmektedir. Zira alım ve satım fiyatı ve elde edilen kar marjı gibi önemli bilgiler ticari sır olarak firmaların bünyesinde saklı tutulmakta olup işleme münhasır yüksek marka değeri ve gayri maddi hakların kullanımı da kontrol altındaki bir işlemi emsalsiz ve benzersiz kılabilir.

Tebliğ’de yer verilen çeşitli örneklerde ve transfer fiyatlandırması yöntemlerine ilişkin açıklamalarda Vergi İdaresinin işlem bazında bir yaklaşımı benimsediği görülsede dahi, Türkiye’de mevcut transfer fiyatlandırması düzenlemelerinin referans aldığı OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberlerinde geleneksel transfer fiyatlandırması yöntemlerin uygulanmadığı hallerde net faaliyet karına dayalı yöntemlerin uygulanabileceği açık bir şekilde ifade edilmiştir. Bu sebeple, uluslararası transfer fiyatlandırması dokümantasyon çalışmalarında çoğunlukla, dış emsaller vasıtasıyla bir analiz yapılması gerektiğinde, incelenen firmaya emsal teşkil edebilecek özelliklerdeki firmaların mali tabloları incelenmekte ve bu firmaların karlılıkları incelenen firmanın faaliyet karlılığı ile mukayese edilmektedir.

Bu çalışmaların gerçekleştirilebilmesi için işletmelere emsal teşkil edebilecek bağımsız firmaların mali tablolarından faydalanmak gerekmektedir. Türkiye’de ise erişilebilir düzeydeki mali tablolar İMKB’de işlem gören şirketler ile sınırlı olup, bu durum firmaların emsal olarak kullanılabileceği bilgi alanını oldukça kısıtlamaktadır.

Dış emsal çalışmalarında kamuya açık mali tablolara kısıtlı

erişimin getirdiği zorlukları şirketlere ilişkin çok çeşitli bilgileri içeren uluslararası veri tabanlarının kullanımı ile aşmak mümkündür. Avrupa bölgesinde transfer fiyatlandırması uygulamaları kapsamında en yoğun olarak faydalanılan kaynak ise Amadeus veri tabanıdır. Amadeus veri tabanı, diğer veri tabanlarına nazaran çok daha fazla şirket ile ilgili detaylı finansal bilgileri içermektedir. Ayrıca kullanıcıların birçok farklı kritere göre arama yapabilmelerine imkan sağladığından, Avrupa Bölgesi’nde sıklıkla başvurulan uluslararası bir veri tabanı olarak öne çıkmaktadır.

### IV. Türkiye’de Vergi İdaresinin Amadeus veri tabanına yaklaşımı

Amadeus (Analyze Major Databases from European Sources), 45’ten fazla Avrupa ülkesinde mukim 20 milyondan fazla firmaya ait güncel verileri bünyesinde barındırmakta olup transfer fiyatlandırması çalışmalarında en yaygın olarak kullanılan veri tabanıdır. Amadeus veri tabanında yer alan firmaların büyüklük, ortaklık yapısı, halka açık olup olmama durumu, faaliyet konusu ve faaliyet gösterilen sektör, personel sayısı gibi belirli kıstaslara göre sınıflandırarak dış emsal araması yapılan şirketle en fazla benzerliklere sahip firmalara ulaşmak mümkündür. Bu kapsamdaki dış emsal tespit çalışmaları incelenen şirketin elde ettiği karlılığın ya da sahip olduğu bir finansal oran ya da büyüklüğün, incelenen şirkete emsal olabilecek nitelikteki firmaların mali oranları ya da büyüklükleri ile çeşitli istatistikî yöntemler kullanmak suretiyle kıyaslanması şeklinde gerçekleştirilmektedir.

Genel olarak işlem bazında ve birebir fiyat/karlılık karşılaştırması esasına dayanan emsal tespit çalışmalarını tercih eden Türkiye Vergi İdaresi, Amadeus veya benzeri bir uluslararası veri tabanı kullanmak suretiyle dış emsal tespitine belirsiz bir yaklaşım sergilemektedir. Bu tutum gerek çeşitli vergi incelemelerinde, gerekse mahkemeye taşınan vergi inceleme raporlarında fark edilir bir yansıma göstermektedir.

Söylemimize destek olarak 2010 yılında Vergi Mahkemesince karara bağlanan bir vergi incelemesi sonucunu örnek vermek isteriz. Otomotiv sektöründe araç ve yedek parça ticareti ile iştigal eden bir firmanın bu iş kollarına ait 2007 ve 2008 yılları mali tabloları transfer fiyatlandırması kapsamında vergi incelemesine tabi tutulmuş olup, incelemede şirketin yıllık transfer fiyatlandırması dokümantasyon raporlarında Amadeus veri tabanı vasıtasıyla Avrupa’da mukim ve benzer faaliyet gösteren şirketlerin karlılıklarının kullanılması suretiyle karşılaştırılabilir bir kâr marjı aralığı tespit edildiği görülmüştür. Vergi inceleme elemanı ise mükellefin transfer fiyatlandırması raporunda yer alan dış emsal çalışmalarını referans alarak farklı bir değerlendirme ile firma adına cezalı tarhiyat içeren rapor düzenlemiştir.

Söz konusu cezalı tarhiyat mükellef tarafından Vergi Mahkemesine taşınmıştır. Vergi Mahkemesi ise kararında Türkiye’deki dış emsal tespit çalışmalarında Amadeus veri tabanının kullanımını sorgulamıştır. Bu kapsamda Vergi Mahkemesi, dış emsal tespitinde Türkiye’de araç ve yedek parça satışı yapan firmalara ait bilgiler göz önüne alınmak suretiyle Türkiye’de faaliyet gösteren firmalara ait mali verilerin esas alınması gerekirken, Türkiye dışında yabancı ülkelerin özellik ve şartlarına göre hazırlanmış Amadeus isimli veri tabanının kıstas alınmasında hukuki isabet görülmediğine

<sup>2</sup> 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ



hükmetmiş ve cezalı tarhiyatı kaldırmıştır. Dolayısıyla Vergi Mahkemesinin karşılaştırılabilirlik analizinin yapılabilmesi için emsal olarak seçilen şirketlerin benzer işlev, risk ve ticari faaliyetlerinin olması ve bu özelliklerin belirlenmesinde şirketlerin kendi yapılarının yanı sıra bağlı oldukları hukuki sistemin ve içinde buldukları sosyo-ekonomik çevrenin önemli etkileri olması sebebiyle Türkiye dışındaki ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerin emsal çalışmalarında kullanılmasının uygun olmadığı felsefesiyle bir karara varıldığı görülmektedir.

Gerek vergi inceleme elemanının cezalı tarhiyat gerekçesi, gerekse Vergi Mahkemesinin bu tarhiyatı bozma gerekçeleri Amadeus veri tabanının Türkiye'deki dış emsal tespit çalışmalarında kullanımına Vergi İdaresi ve mahkemenin farklı yaklaşımlarını gözler önüne sermekle birlikte bu uygulamaların genel kabulü veya reddi konusunda belirleyici resmi bir açıklama da bulunmamaktadır.

Türkiye Vergi İdaresinin de benzer piyasa koşulları ve denetleyebilme olanakları sebebi ile öncelikle Türkiye'de bulunan emsallerin kullanılmasını tercih edeceği açıktır. Ancak, yerel bilgilerin Amadeus gibi uluslararası veri tabanlarına tercih edilmesi durumu Türkiye ile sınırlı bir konu değildir. Çoğu ülkenin yerel vergi idareleri, yerel veri tabanlarının söz konusu ülkenin ekonomik koşullarını daha iyi yansıttığını düşünmekle birlikte, uluslararası veri tabanlarını daha fazla veri ve dolayısıyla daha fazla ve sağlıklı örneklendirme imkânı bulundurmasından dolayı kabul etmektedir.

Bu noktada Türkiye'deki Vergi İdaresi tarafından ileri sürülen en önemli tereddüt uluslararası uygulamalarda kabul görmüş veri tabanlarında Türkiye'de faaliyet gösteren şirketlere ait bilgilerin yer almaması veya kısıtlı ölçüde yer alması olarak öne çıkmaktadır. Ancak ülkemizde sadece Türkiye'de faaliyet gösteren firmalara ait finansal verilere ulaşılabilecek yerel bir veri tabanı bulunmamaktadır. Bununla birlikte, hem halka açık şirket sayısı oldukça sınırlıdır hem de halka açık şirketler tarafından açıklanan bilgiler yetersizdir.

Öte yandan son yıllarda, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası tarafından belirli sektörlerde faaliyet gösteren firmaların finansal bilgileri tasnif edilerek, sektör bilançoları oluşturulmakta ve TCMB'nin internet sitesinde dönemsel olarak yayınlanmaktadır<sup>3</sup>. Bu bilançolarda sektörel bazda kârlılık oranları ve verimlilik oranları ağırlıklı ortalamalar şeklinde yer almakta olup, Türkiye'de faaliyet gösteren firmalar açısından alternatif bir sektörel referans özelliği taşımaktadır. Ancak, TCMB'nin internet sitesinde yayınlanan verilerin tasnifi imalat ve imalat dışı olarak ana faaliyet bazında ve küçük, orta ve büyük olmak üzere firma ölçeği bazında yapılmıştır. Sektörel ayrıştırma ise oldukça genel anlamda düzenlenmiştir ve özellikli sektör ve faaliyetlere ilişkin ayrıca bir tasnif bulunmamaktadır. Örneğin toptan ticaret faaliyetinde gıda, içecek ve tütün toptan ticareti birlikte sınıflandırılmış olup, sadece tütün toptancılığı ile iştigal eden bir firma ele alındığında finansal bilgilerinin test edilmesi açısından yeterli derecede sektörel referans sağlanmamaktadır.

Bununla birlikte ilave etmek isteriz ki, 2011 yılı içerisinde Amadeus veri tabanına Türkiye'de faaliyet gösteren şirketlerin finansal bilgileri de dâhil edilmeye başlanmış olup, veri tabanında yer alan Türk şirketi sayısı aylık güncellemeler

ile düzenli olarak artmaktadır. Ancak Amadeus'un Avrupa bölgesindeki firmaların bilgilerini barındıran bir kaynak olması sebebiyle, şimdilik sadece Türkiye'nin Avrupa'da yer alan topraklarında faaliyet gösteren şirketlere ait bilgiler veri tabanında yer almaktadır. Bahsettiğimiz coğrafi sınırlama saklı kalmak kaydıyla Amadeus veri tabanının Türkiye'de mukim firmalar açısından emsal çalışmalarında her geçen gün daha kabul edilebilir nitelikte sonuçlar ortaya çıkartacağı aşikârdır. En azından Türkiye'de faaliyet gösteren şirketlerin verilerinin kamuya paylaşılacağı bir veri tabanı oluşturulana kadar, dış emsal tespitinde yaşanan zorluklara çözüm olabilmek amacıyla, Türkiye'ye benzer ekonomik verilere sahip ülkelerde faaliyet gösteren şirketlere ait verilerin Türkiye'de faaliyet gösteren şirketlere emsal teşkil edebileceği kabul edilmelidir.

## V. Amadeus veri tabanının Türkiye'de kullanımına alternatif bir açılım

Yazımızın bu bölümünde, Amadeus veri tabanının Türkiye'deki transfer fiyatlandırması dokümantasyon çalışmalarında kullanımını açısından Vergi İdaresi tarafından en çok tereddüt yaşanan hususlar olan hukuki sistemin ve içinde bulunan sosyo-ekonomik çevrenin önemli etkileri kapsamında karşılaştırılabilirlik analizlerini kuvvetlendirecek alternatif bir uygulama yöntemine yer vermeye çalışacağız.

Amadeus veri tabanı vasıtasıyla gerçekleştirilen dış emsal tespit çalışmalarında, karşılaştırılabilirlik analizi kapsamında veri tabanında yer alan firmaları mali büyüklük, ortaklık yapısı, halka açık olup olmama durumu, faaliyet konusu ve faaliyet gösterilen sektör gibi birçok kıstasa göre tasnif etmek ve çıkan sonuçları çeşitli istatistikî yöntemleri kullanmak suretiyle analiz etmek mümkündür. Bu analizler, coğrafi bölge, sektör, şirketlerin hisselerinin dağılımını gösteren bağımsızlık belirteci gibi çeşitli kriterler göz önünde bulundurularak yapılmakta olup, kriterlerle getirilen kısıtlamalar sayesinde kontrol altındaki firmanın faaliyet, işlev ve risklerine daha yakın emsaller bulunabilmektedir.

Bunun yanı sıra, kontrol altındaki firma ile Amadeus'ta aynı sektör altında tasnif edildiği diğer Avrupa ülkelerinde mukim firmaların içinde buldukları sosyo-ekonomik şartların da birbirine daha yakın hale getirilmesi amacıyla emsal firma potansiyeli taşıyan firmaların karlılıklarına ülke bazında birtakım düzeltme işlemleri uygulamak mümkündür. Amadeus veri tabanında yapılabilen karşılaştırılabilirlik analizini kuvvetlendirecek ülke ve sektör bazındaki düzeltme önerimizi ilaç sektörü üzerinden gerçekleştirdiğimiz bir örnek ile açıklamak isteriz.

Bu çalışmaya, öncelikle, Amadeus veri tabanında Türkiye, Almanya, Fransa, İtalya, İngiltere ve İspanya'da faaliyet gösteren ve "NACE Rev. 2 (Primary codes only): 0128 - Growing of spices, aromatic, drug and pharmaceutical crops, 2110 - Manufacture of basic pharmaceutical products, 2120 - Manufacture of pharmaceutical preparations, 4646 - Wholesale of pharmaceutical goods" sektör kodları altında tasnif edilmiş bütün firmalara ait 2008, 2009 ve 2010 yılları faaliyet kâr marjı bilgileri temin edilerek başlanılmıştır<sup>4</sup>. Sonrasında, medyanın toplam örnekleme alanını en iyi bir biçimde temsil edebileceğinden hareketle kartil yöntemi ile medyan etrafında kümelenen % 50'lik kısım hesaplanmış ve ülke bazında ilaç sektöründe ait faaliyet kâr marjı

<sup>3</sup> <http://www.tcmb.gov.tr/sektor/yayinlar.htm>

<sup>4</sup> Bilgiler Amadeus veri tabanının 14.11.2012 tarihli 7.07 numaralı sürümünden elde edilmiştir

aralıkları aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir. Zira transfer fiyatlandırmasının kesin bir bilim dalı olmamasından dolayı, en uygun yöntemin uygulanması sonucunda, göreceli olarak eşit ölçüde güvenilir değerlerin bir aralık ortaya çıkarabileceği OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberlerinde açık bir şekilde ifade edilmiştir. Özellikle faaliyet kâr marjının esas alındığı uygulamalarda aralık hesaplamalarının daha doğru bir yaklaşım olduğu belirtilmiştir<sup>5</sup>.

Söz konusu kriter ve istatistiki aralık hesaplamaları neticesinde Türkiye, Almanya, Fransa, İtalya, İngiltere ve İspanya'da ilaç sektöründe faaliyet gösteren firmalar için Amadeus veri tabanından elde edilen genel faaliyet kâr marjı aralıkları ve üç yıllık ağırlık ortalamaları aşağıda özetlenmiştir

| Türkiye     |         |         |         |                    |
|-------------|---------|---------|---------|--------------------|
| Firma adedi | 8       | 10      | 11      | 10                 |
|             | 2008    | 2009    | 2010    | Ağırlıklı Ortalama |
| Alt çeyrek  | % 5,84  | % 5,29  | % 4,87  | % 4,64             |
| Medyan      | % 11,15 | % 7,83  | % 14,60 | % 16,79            |
| Üst çeyrek  | % 17,51 | % 12,95 | % 21,25 | % 24,32            |

| Almanya     |         |         |         |                    |
|-------------|---------|---------|---------|--------------------|
| Firma adedi | 480     | 515     | 484     | 416                |
|             | 2008    | 2009    | 2010    | Ağırlıklı Ortalama |
| Alt çeyrek  | % 1,07  | % 0,78  | % 1,08  | % 1,63             |
| Medyan      | % 4,40  | % 4,09  | % 4,33  | % 4,81             |
| Üst çeyrek  | % 11,85 | % 10,56 | % 10,45 | % 11,57            |

| Fransa      |        |         |         |                    |
|-------------|--------|---------|---------|--------------------|
| Firma adedi | 2.026  | 2.167   | 2.194   | 2.124              |
|             | 2008   | 2009    | 2010    | Ağırlıklı Ortalama |
| Alt çeyrek  | % 0,00 | % -0,14 | % -1,13 | % -0,67            |
| Medyan      | % 2,49 | % 3,76  | % 3,30  | % 3,48             |
| Üst çeyrek  | % 9,38 | % 9,72  | % 9,20  | % 9,04             |

| İtalya      |         |         |        |                    |
|-------------|---------|---------|--------|--------------------|
| Firma adedi | 3.453   | 3.474   | 3.546  | 3.595              |
|             | 2008    | 2009    | 2010   | Ağırlıklı Ortalama |
| Alt çeyrek  | % 0,76  | % 0,69  | % 0,53 | % 0,43             |
| Medyan      | % 4,70  | % 4,59  | % 4,32 | % 4,15             |
| Üst çeyrek  | % 10,12 | % 10,07 | % 9,63 | % 9,60             |

| İngiltere   |         |         |         |                    |
|-------------|---------|---------|---------|--------------------|
| Firma adedi | 559     | 568     | 614     | 621                |
|             | 2008    | 2009    | 2010    | Ağırlıklı Ortalama |
| Alt çeyrek  | % -4,10 | % -5,57 | % -0,78 | % 0,35             |
| Medyan      | % 3,13  | % 3,08  | % 3,65  | % 4,24             |
| Üst çeyrek  | % 10,17 | % 10,66 | % 11,33 | % 12,57            |

| İspanya     |        |        |        |                    |
|-------------|--------|--------|--------|--------------------|
| Firma adedi | 1.504  | 1.651  | 1.740  | 1.623              |
|             | 2008   | 2009   | 2010   | Ağırlıklı Ortalama |
| Alt çeyrek  | % 0,83 | % 0,24 | % 0,29 | % 0,28             |
| Medyan      | % 3,79 | % 3,10 | % 3,28 | % 2,93             |
| Üst çeyrek  | % 8,85 | % 8,71 | % 8,79 | % 8,44             |

Amadeus'ta Türk şirketlerine yakın bir zamandan beri yer veriliyor olması, Türkiye'de ilaç sektörünün yüksek derecede regülasyona tabi olması ve coğrafi bir kaygı olarak Amadeus'a Türkiye'deki şirketlerin yalnızca Avrupa kıtasında mukim olanlarının kabul edilmesi sonucunda Avrupa Birliği'nin diğer ülkeleri ile karşılaştırıldığında oldukça az sayıda şirket verisine ulaşılabilmesi elde edilen sonuçları etkileyen önemli faktörler olarak karşımıza çıkmaktadır. Bununla birlikte, Amadeus veri tabanından elde edilen bilgiler ile hesaplanan Türkiye ve diğer ülkelerde ilaç sektöründe faaliyet gösteren firmaların faaliyet kâr marjı aralıkları arasında var olan farklılıklar çeşitli düzeltme yöntemleriyle daha kabul edilebilir niteliğe getirilebilecek durumdadır.

Söz konusu düzeltme hesaplamalarında, Amadeus'tan Türkiye için elde edilen finansal bilgilere diğer ülkelerin finansal bilgileri karşısında istatistik teorisi içerisinde çeşitli parametrik testlerin uygulanmasını bir seçenek olarak değerlendirmek mümkündür. Bizler bu kapsamda iki gruba ait ortalamaların karşılaştırıldığı ve "Küçük Örneklem Teorisi" olarak da bilinen T-Test uygulamasının kullanılabileceği kanısındayız. Zira bu yöntem ile iki grup ortalamaları arasındaki farkın rastlantısal mı yoksa istatistiksel olarak anlamlı mı olduğuna karar verilebilmektedir.

T-Test incelenen bir değişken açısından herhangi bir grubun farklı koşullar altındaki tepkilerinde bir farklılık olup olmadığını incelenmesine yönelik hipotezleri test etmek amacıyla geliştirilmiş bir analiz yöntemidir. Bu nedenle farklı çeşitleri bulunmaktadır. İncelenen bir değişken açısından bağımsız iki grup arasında anlamlı bir fark olup olmadığı ise Independent Samples "t" test (Bağımsız iki grup arası farkların testi) olarak bilinen T-Test yöntemi ile yapılmaktadır. Bu analizde farklı ana kütleden elde edilen gruplar arasında karşılaştırmalar yapılarak farkların belirli bir güven düzeyinde önemli olup olmadığı saptanmaktadır.

<sup>5</sup> OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberleri, Temmuz 1995, 1.45 Use of an Arm's Length Range

Bu açıklamalar çerçevesinde aşağıdaki şekilde hipotezler geliştirilebilir:

- ▶ İlaç sektöründe Türkiye ve Almanya'da faaliyet gösteren firmaların ortalama faaliyet kar marjları arasında anlamlı bir farklılık var mıdır?
- ▶ İlaç sektöründe Türkiye ve Fransa'da faaliyet gösteren firmaların ortalama faaliyet kar marjları arasında anlamlı bir farklılık var mıdır?
- ▶ İlaç sektöründe Türkiye ve İtalya'da faaliyet gösteren firmaların ortalama faaliyet kar marjları arasında anlamlı bir farklılık var mıdır?
- ▶ İlaç sektöründe Türkiye ve İngiltere'de faaliyet gösteren firmaların ortalama faaliyet kar marjları arasında anlamlı bir farklılık var mıdır?
- ▶ İlaç sektöründe Türkiye ve İspanya'da faaliyet gösteren firmaların ortalama faaliyet kar marjları arasında anlamlı bir farklılık var mıdır?

Bu hipotezler çeşitli güvenilirlik seviyelerinde test edildikten sonra anlamlı bir farklılık tespit edilmemesi halinde diğer ülkelerin faaliyet kar marjlarının herhangi bir düzeltme işlemine tabi tutulmadan Türkiye'deki firmalar için emsal kabul edilmesi; anlamlı bir farklılık tespit edilmesi halinde ise hangi boyutta bir düzeltme işlemi yapılabileceğini hesaplamak ve böylelikle güvenilirlik düzeyini maksimum seviyeye yükseltmek istatistik teorisi kapsamında mümkündür.

## VI. Sonuç

Ülkemizdeki transfer fiyatlandırması uygulaması dokümantasyon aşamasında firmalar açısından çeşitli zorlukları da beraberinde getirmiştir. Özellikle dış emsal tespit çalışmalarının ne şekilde gerçekleştirilmesi gerektiği konusunda Vergi İdaresi tarafından yayınlanmış detaylı ve resmi bir bildirim olmamakla birlikte, Amadeus gibi çeşitli uluslararası veri tabanlarına belirsiz bir yaklaşım bulunmaktadır. Ancak Türkiye'de halka açık mali verilerin oldukça kısıtlı olması ve yerel bir veri tabanının bulunmaması uluslararası veri tabanlarına sıklıkla başvurulmasını kaçınılmaz kılmaktadır. Emsal bulmakta yaşanan pratik güçlükleri aşmak adına, özellikle, net faaliyet karlılığının esas alındığı dış emsal tespit çalışmalarında işlevlerdeki farklılıkların net kar marjına etkisinin indirgenmiş olması sebebiyle söz konusu veri tabanlarının güvenilir sonuçlar ortaya koyabileceği kabul edilmelidir.

Öte yandan, sonuçların güvenilirliği açısından tereddüt yaşanan sosyo-ekonomik karşılaştırılabilirliğin rafine edilmesi amacıyla ise yazımızda da bir örneğine yer verdiğimiz istatistiki uygulamaların gerçekleştirilmesi alternatif bir çözüm olarak dikkate alınmalıdır.

Amadeus veri tabanında yer alan ve Avrupa'da faaliyet gösteren firma karlılıklarının parametrik yöntemler vasıtasıyla Türkiye'de aynı sektörde faaliyet gösteren firmalar ile daha güvenilir seviyelerde karşılaştırılması teorik olarak mümkündür. Bu kapsamda, ümit ederiz ki Amadeus ve benzeri uluslararası veri tabanlarının Türkiye'de kullanımına ilişkin tartışmalar en azından yerel bir veri tabanı oluşturuluncaya kadar bir kenara bırakılır ve bu kaynaklar kullanılmak suretiyle hazırlanan dokümantasyonlar makul ve geçerli belgeler olarak kabul edilerek karşılaştırılabilirlik analizleri çerçevesinde daha güvenilir düzeylerde kullanımı için gerekli istatistiki araştırmaların yapılmasına ve bilimsel referans geliştirilmesine daha çok zaman ve kaynak ayrılır.



# Transfer fiyatlandırması kapsamında grup içi hizmetler açısından fayda testinin önemi

## I. Global gelişmeler ve çok uluslu şirketlerde transfer fiyatlandırmasına yönelik düzenlemeler

1994 yılında, transfer fiyatlandırması dokümantasyonu alanında etkin yükümlülükler getiren Vergi İdaresi sayısı 5 iken, günümüzde bu sayı 70'e ulaşmıştır. Yapılan araştırmalar 25 farklı ülke Vergi İdaresinin, söz konusu yükümlülükleri 2008 yılından bu yana etkin bir şekilde uyguladığını göstermektedir. 2008 yılında meydana gelen mali kriz sonrasında, vergi idareleri mevcut vergi düzenlemelerini daha sıkı bir şekilde uygulamaya ve böylece vergi gelirlerini arttırarak borç açığının kapanmasını hedeflemişlerdir. Bu gelişmeler sonucunda ise çok uluslu şirketler (MNE) üzerinde özellikle transfer fiyatlandırması konusu gittikçe büyüyen bir risk alanı oluşturmaya başlamıştır.

2010 yılında, Ernst & Young tarafından yapılan ve çok uluslu şirketler arasında gerçekleştirilen bir araştırma sonucunda<sup>1</sup> bu şirketlerin % 66'sının, 2010 yılında transfer fiyatlandırmasına ilişkin vergi incelemelerine tabi tutulduğu tespit edilmiştir. 2007 yılındaki % 52 seviyesinden % 14 oranında bir artış olması transfer fiyatlandırmasının MNE'ler için gittikçe daha önemli bir konu haline geldiğini göstermektedir.

Araştırmalara göre, incelemeler neticesinde yapılan vergi tarhiyatlarının 1/5'i şirket açısından önemli bir ceza ile sonuçlanmıştır. Bu oranın, 2005 yılındaki 1/25 seviyesinden 1/5 seviyesine, beş yıllık bir süre içerisinde ulaşmış olması önemlidir. Araştırmalara dahil edilen MNE'lerin beyanına göre, vergi incelemelerinin % 73'ünde grup içi sözleşmeler, incelenmek üzere talep edilmiştir.

Bu gelişmelerin paralelinde, OECD transfer fiyatlandırması rehberinde (OECD rehberi) yapılan değişikliklerle birlikte, işletmelerin ilişkili kişi işlemlerinin değerlendirilmesi ve emsal analizleri için daha kompleks ve titiz bir yaklaşımın benimsenmesi amacıyla "gerçekçi seçenekler" (options realistically available) gibi yeni konseptler getirilmiştir. 1995 yılında oluşturulmuş olan OECD transfer fiyatlandırması rehberi, maddi varlık transferleri ve (sınırlı da olsa) grup içi hizmetler konularına odaklanmışken, yapılan son değişiklikler sonucunda rehberin gittikçe, gayri maddi hakların transferi ve yeniden yapılanma konuları üzerine odaklandığı görülmektedir.

Birleşmiş Milletler de, bu değişimlerden etkilenmiş ve 2010 yılında, gelişmekte olan ülkeler için transfer fiyatlandırması uygulamalarına dair taslak bir kılavuz oluşturmuştur.

ABD'de IRS (Internal Revenue Service), 4 Ağustos 2010 tarihinde yaptığı düzenleme ile daha önce LMSB (Large and Mid-Size Business Division) olarak bilinen ve büyük ve orta ölçekli mükelleflerle ilgilenen birimini LB&I (Large Business and International Division) olarak yeniden yapılandırmış ve "yüksek risk ifade eden uluslararası uygunluk" konularına odaklanmaya başlamıştır. Söz konusu birimde çalışan sayısı hızla arttırılmış, birimin yönetiminde, transfer fiyatlandırması direktörü ve baş ekonomist görevlendirilmiştir. Ayrıca, 2010 yılının Eylül ayında, IRS, yayınladığı tasarı ile bazı mükelleflere (bağımsız denetime tabi olup aktifleri 10 milyon dolar ve üzerinde olanlar) belirsiz vergi pozisyonlarının beyanı ile ilgili (Uncertain tax positions veya UTP) bazı ek yükümlülükler getirmiştir<sup>2</sup>. UTP Ek formu aracılığıyla, yurt dışı ilişkili işlemlerden kaynaklı rezervlerin ve rezerv ayrılmamış olup IRS tarafından gerçekleştirilecek olan olası düzeltmelerin bu ek formda beyan edilmesi zorunlu kılınmıştır.

<sup>1</sup> 2010 Global Transfer Pricing Survey

<sup>2</sup> e&y.com.../Uncertain tax positions: draft schedule and instructions now available

## II. Grup içi hizmetlerin MNE'ler açısından değerlendirilmesi ve fayda testi

Vergi idareleri tarafından yapılan söz konusu ek düzenlemeler, MNE'lerin vergi yönetimlerinde artan kaygılara sebep olmuştur. Günümüz ticari koşullarında oldukça yaygın bir ticari yapılanma olan MNE'ler, 2008 mali krizi ile birlikte, maliyetlerin minimize edilmesi yönünde çabalarını arttırmışlardır. Bu çabalar sonucunda, tüm grup üyelerinin faydalanabileceği hizmetlerle ilgili olarak grup bünyesinde, özellikle idari, teknik, mali ve ticari alanlarda, kapasite oluşturmak suretiyle bu tür hizmetlerin merkezleştirilmesi yoluna gidilmiştir. Buna paralel olarak tüm stratejik kararların alınması, grup içi koordinasyon ve kontrol işlevlerinin sağlanması gibi merkezi yönetim hizmetleri sunan holding veya grup hizmet merkezleri oluşturulmuştur.

Merkezleştirilen bu tür hizmetlerin grup üyelerine aktarılması grup içi hizmetler olarak değerlendirilmektedir.

Ülkemiz vergi mevzuatında, transfer fiyatlandırması düzenlemeleri açısından grup içi hizmetlere, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesi ve bu maddeyle ilişkin 18.11.2007 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği'nde yer verilmiştir. Tebliğ'in "Grup İçi Hizmetler" başlıklı 11. bölümünde grup içi hizmetler aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

"Grup içi hizmet, ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle ana şirketin bağlı şirketlerine veya aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri ifade etmektedir. Bu hizmetler tüm grup için yönetim, koordinasyon ve kontrol işlevlerinin sağlanmasını da içermekte olup, bu tür hizmetleri sağlamanın maliyeti, ana şirket, bu amaç için görevlendirilen bir grup üyesi veya diğer bir grup üyesi (grup hizmet merkezi) tarafından üstlenilebilmektedir<sup>3</sup>."

Söz konusu hizmetlerin analiz edilmesinde, bir grup şirketi tarafından, bir ya da daha fazla sayıda grup şirketine sunulan hizmet dolayısıyla hizmet alıcısının ticari konumunda farklılık yaratacak bir ekonomik veya ticari bir katkı veya fayda oluşup oluşmadığına bakılması gereklidir.

Fayda testi dediğimiz bu konseptte OECD rehberinin VII. bölümü 7.6. paragrafında yer verilmiş olup, grup içi hizmetin sunulduğunun ispat edilmesi açısından söz konusu testin varlığı önem arz etmektedir.

Bu bağlamda, OECD rehberi ve Türkiye transfer fiyatlandırması mevzuatında yapılan açıklamaların birlikte değerlendirilmesi, hem konseptin daha iyi anlaşılması, hem de aradaki paralelliğin gözlemlenmesi bakımından faydalı olacaktır.

III. Grup içi hizmetin değerlendirilmesi açısından fayda testinin önemi

OECD rehberinde, bir işletme tarafından belli bir ödemenin yapılmış olmasının, karşılığında bir hizmet alındığını göstermek açısından yeterli kanıt teşkil etmediği belirtilmiştir. Bununla birlikte, herhangi bir ödemenin yapılmamış olmasının veya taraflar arasında hizmetlere dair bir sözleşmenin mevcut olmamasının söz konusu hizmetin alınmadığı anlamına gelmeyeceği de eklenmiştir.

OECD rehberini referans alan Türkiye transfer fiyatlandırması mevzuatı, 1 Seri Numaralı Tebliğ kapsamında, transfer fiyatlandırmasına konu olan grup içi hizmetler başlığı altında, OECD rehberinde olduğu gibi, grup içi hizmetten bahsedilebilmesi için alıcı işletmenin, alınan hizmete ihtiyacı olup olmadığının değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir ki, bu da fayda testi kavramının temelini oluşturmaktadır.

Türkiye transfer fiyatlandırması mevzuatında, fayda testi kapsamında, grup içi hizmetin verilir verilmemesinin belirlenmesinde, söz konusu hizmetin alıcı işletmenin ticari pozisyonunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlayıp sağlamadığına bakılması gerektiği belirtilmiştir.

Buradan yola çıkarak, hem OECD rehberinde hem de Türkiye transfer fiyatlandırması mevzuatında açıkça belirtildiği üzere, ilişkili bir şirketin, ana şirketten veya aynı grubun üyesi olan diğer bir şirketten ihtiyacı olmayan bir hizmeti alması durumunda, söz konusu işletmenin hizmet elde ettiğinin kabul edilmeyeceği, sonucuna ulaşılmaktadır.

Dolayısıyla grup içi hizmetin, alan açısından, gerçek anlamda bir ekonomik fayda yarattığının tespit edilebilmesi gereklidir. Bu tespitin yapılabilmesi için ise söz konusu hizmetin fayda testine tabi tutulması gerekir.

Fayda testi uygulanmasında, öncelikle aşağıdaki soruların yanıtlanması gereklidir:

1. Benzer koşullarda, bağımsız bir işletme, başka bir bağımsız bir işletmeden söz konusu hizmetleri satın alıp ilgili maliyetlere katlanmaya razı olacak mıdır?
2. Bağımsız işletmenin, söz konusu hizmetleri harici olarak temin etmediği durumda, işletme kendi bünyesinde, in-house olarak bu hizmetleri sağlamak amacıyla kapasite oluşturma yoluna gidecek midir?
3. Alınan hizmet ile elde edilen veya beklenen fayda arasında doğrudan bir ilişki mevcut mudur?

Benzer koşullarda, bağımsız işletme yukarıda sayılan ilk iki alternatifin hiçbirini tercih etmiyor ise ya da üçüncü soruya verilen cevabın "Hayır" olması durumunda söz konusu hizmetlere ihtiyaç duyulmadığı sonucuna ulaşılabilecektir. Böylelikle bu hizmetin, hizmeti alan kuruma herhangi bir fayda sağlamadığı görülecektir.

Yukarıda belirtilen ana koşullarla birlikte, fayda testinde dikkate alınması gereken diğer unsurlar, hizmetin mükerrer olmaması ve hizmet aktarımı sırasında emsal fiyat veya bedelin uygulanmasıdır.

Bazı istisnaları olmakla birlikte, bir grup üyesinin kendi bünyesinden veya dışarıdan temin ettiği hizmetleri aynı zamanda başka bir grup şirketten veya ana merkezden temin etmesi, doğal olarak, söz konusu hizmetlerin mükerrer olduğunu dolayısıyla bu hizmetlere ihtiyaç olmadığını düşündürülecektir. İstisnai durumlar mevcut olmakla birlikte (örneğin; geçici bir süre için mükerrer hizmet alma zorunluluğunun olması durumunda veya hatalı ticari kararlara bağlı olarak oluşacak riskleri minimize etme amacı ile hizmetin iki farklı kaynaktan temin edilmesi gibi...) hizmetin mükerrer olması, söz konusu hizmete ihtiyaç duyulmadığı sonucuna ulaştırılmayacaktır.

<sup>3</sup> 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ

Bazı nadir durumlarda, tanımlanmış olan bir ihtiyacı karşılamak üzere, bir MNE üyesi tarafından başka bir veya belli birkaç grup üyesine, belli bir hizmetin sunulmasında, hizmetin sağlanıp sağlanmadığı nispeten açıktır. Böyle bir durumda grup içi hizmetin verildiği söylenebilir; örneğin ilişkili bir işletmenin diğer bir işletmenin üretimde kullandığı bir teçhizatın tamirini gerçekleştirmesi gibi... Ancak, grup içi hizmetler içerisinde anılan ve grup merkezi veya grup hizmet merkezi tarafından sunulan merkezi hizmetlerde faydanın tespiti nispeten zordur. Genel itibarıyla, grup ana merkezi veya bir grup hizmet merkezi tarafından grup üyelerine sağlanan merkezileştirilmiş hizmetler; planlama ve koordinasyon, bütçe takibi, mali danışmanlık, muhasebe, denetim, IT, nakit akışı, borç yapılandırılması, satın alma, dağıtım, pazarlama, işe alım ve personel eğitimi gibi idari ve operasyonel hizmetlerden oluşmaktadır.

Bunun yanı sıra, grup hizmet merkezleri, MNE adına, Ar-Ge merkezleri ve gayri maddi varlıkların korunması gibi faaliyetleri de yürütebilmektedir.

Dolayısıyla, yukarıda belirtilen, grup ana merkezi veya grup hizmet merkezi tarafından sağlanan idari ve operasyonel hizmetler fayda testine tabi tutulmalı; bu bağlamda da öncelikle bağımsız işletmelerin, alınan benzer hizmet karşılığında belli bir maliyete katlanmaya razı olup olmayacakları sorusu analiz edilmelidir.

#### **IV. Fayda testinde özellik arz eden konular**

##### **a. Hazır bulundurulmuş hizmetler**

Grup bünyesinde mevcut olup talep üzerine grup üyelerine sunulmak için hazır bulundurulmuş hizmetler (on-call services) farklı değerlendirmelere açık bir konudur. On-call bir hizmetin erişilir kılınması, "Başlı başına bir tür hizmet olarak değerlendirilebilir mi?" "Hizmet bedeli nasıl belirlenmelidir?" gibi sorulara OECD rehberi kapsamında özellikle değinilmiştir.

On-call hizmet faaliyetlerinin grup içi hizmet sayılmasında öncelikle, söz konusu hizmete ihtiyaç duyulması ihtimalinin ne derece güçlü ya da tam tersi ne derece uzak olduğuna bakılması gerekir. Bunun yanı sıra, sağlanan faydanın ne derece önem arz ettiğine ve bir ihtiyaç doğması anında hızlı bir şekilde hizmete erişebilme imkanının olup olmadığına dikkat edilecektir.

Yukarıdaki bölümlerde değinildiği gibi, burada da yine grup içi hizmetten bahsedilebilmesi için, bağımsız işletmenin benzer koşullar altında bu tür destek hizmetlerini temin edebilmek amacıyla katlanmak isteyeceği maliyet göz önünde bulundurulacaktır. Nitekim bağımsız işletmelerin harici olarak ilişkısiz kurum veya kişilerden hukuki destek hizmetleri alınması karşılığında belli bir bedel ödemeleri bilinen bir yöntemdir. Aynı şekilde, işletmelerin teknik hizmetlerde yaşanacak sorunlara karşılık önlem almak amacıyla onarım hizmetleri alımı yaptıkları da görülmektedir.

Grup içi hizmet olarak, on-call hizmetlerinin fayda testine tabi tutulması sırasında, uzun bir süre aralığına bakılması faydalı olacaktır. Bu şekilde birkaç yıl içerisinde bu tür hizmetlere ne oranda başvurulduğu ve ne kadar ihtiyaç duyulduğu gözlemlenebilecektir.

#### **b. Hissedar faaliyetleri**

Bir işletme bağımsız olması durumunda satın almayacağı hizmetler için, bir grubun üyesi olması sebebiyle bir bedel ödeyebilmektedir. Grup içi hizmet olarak ilişkili kişiye yansıtılması kabul görmeyen söz konusu faaliyetler genellikle yatırımcı olarak hissedarın gerekli bulunduğu faaliyetler olup "shareholder activity" olarak bilinmektedir.

Dolayısıyla grubun hukuki yapısı ile ilgili faaliyetler; ana merkezin hissedarlar toplantısı, hisse senedi ihracı, teftiş kurulu giderleri ve konsolidasyon gibi ana merkezin raporlama zorunlulukları ile ilgili giderler grup içi hizmet olarak değerlendirilmemelidir.

#### **c. Bir grubun üyesi olmanın doğal faydaları**

Bazı durumlarda sağlanan hizmet, belli bir grup üyesine sunulmasına rağmen, sonuç itibarıyla diğer grup üyelerine de fayda sağlamaktadır; grubun organizasyon yapısının değiştirilmesi, yeni üyelerin gruba katılımı, mevcut bir birimin kapatılması gibi aktiviteler esasen belli bir grup üyesini etkilemekle birlikte genel olarak diğer grup üyelerine de (etkinliğin artması, ölçek ekonomisi ve diğer sinerjiler vasıtasıyla) ekonomik fayda sağlamaktadır. Bu tür arazi faydalar normalde hizmet alımı olarak görülmemektedir.

Örnek olarak, kurumun mensup olduğu grubun kredi notunun yüksek olması bir grup içi hizmet sayılmazken, bir teminat mektubu aracılığıyla veya grubun global pazarlama ve PR kampanyalarından kaynaklanan itibarından dolayı ilgili kurumun kredi notunun yüksek olması durumunda bir grup içi hizmetten söz etmek mümkün olacaktır.

Aynı şekilde, iştiraklerin satın alınması ile ilgili fon sağlamak amacıyla katlanılan maliyetler genel olarak grup içi hizmet sayılmamakla birlikte, söz konusu faaliyetlerin bir grup üyesi adına yapılması halinde bir grup içi hizmetten söz edilebilecektir.

#### **V. Grup içi hizmet bedellerinin dağıtımını açısından fayda testi**

Fayda testi sadece grup içi hizmetlerin değerlendirilmesi sırasında değil aynı zamanda grup içi hizmetlere ilişkin bedellerin, grup şirketlerine dağıtımında da önem kazanmaktadır. Grup içi hizmetin değerlendirilmesinin akabinde bu vesileyle aktarılan maliyetin emsaline uygunluğunun tespit edilmesi gerekecektir. Dolayısıyla, uygulanan fiyat veya bedelin, karşılaştırılabilir koşullarda, ilişkısiz işletmeler arasında gerçekleştirilen benzer işlemler için uygulanan fiyat veya bedel ile karşılaştırmasının yapılması gerekmektedir. OECD rehberinde açıklanan hizmet aktarımı yöntemlerine aşağıda değinilmiştir:

1. Bazı spesifik durumlarda, doğrudan bir hizmetin sunulduğu nispeten aşıkardır. Bu tür hizmetler söz konusu ise direkt aktarım yöntemi (direct-charge method) kolaylıkla kullanılabilir. Dolayısıyla direkt aktarım yöntemi kullanılan hizmetlerin tespiti ve bu hizmetlere uygulanan fiyat veya bedelin emsaline uygunluğunun tespiti daha kolay olacaktır. Özellikle MNE'nin, direkt olarak aktarılabilen spesifik hizmetleri ilişkısiz üçüncü kişilere de sunması söz konusu ise, karşılaştırma olanağı mümkün olacaktır.

2. Ne var ki, grup içi hizmetlerde direkt metodun uygulanmasının pratikte çok güç olması sebebiyle MNE'ler farklı yöntemler geliştirmişlerdir. Kolayca teyit edilebilen fakat direkt olarak aktarılamayan veya teyit edilmesi daha karmaşık olup, grup üyelerine farklı şekillerde aktarılan hizmetlerde MNE grupları, maliyet paylaşımı (cost allocation) ve dağıtımı (apportionment) gibi yöntemleri kullanmak suretiyle maliyet aktarımı gerçekleştirilebilmektedirler. Dolaylı aktarım, olarak adlandırılan bu tür yöntemler kullanılırken, yine hizmetin sağladığı fayda ve bağımsız işletmeler arasında gerçekleştirilen benzer işlemler göz önünde bulundurulacaktır.

Maliyet paylaşımı (cost allocation) veya dağıtımı (apportionment) gibi yöntemlerin kullanılması sırasında aşağıda belirtilen unsurlara dikkat edilmesi gerekir:

- ▶ Maliyet paylaşımı veya dağıtımı sırasında hizmetin katma değeri göz önünde bulundurularak, bağımsız işletmelerin benzer hizmetlere ne derece ihtiyaç duydukları dikkate alınmalıdır.
- ▶ Dolaylı aktarım metodunun uygulanması sırasında işlemin ticari boyutuna dikkat edilmeli, manipülasyona karşı tedbirler alınmalı ve muhasebe prensipleri ile uyum içerisinde işlem den beklenen gerçek fayda ile orantılı bir dağıtım ve maliyet aktarımı sağlanmalıdır.
- ▶ Hizmetlerin makul bir şekilde fiyatlandırılmasına özen gösterilmesi gerektiği gibi, karşılığında elde edilen faydanın teyit edilebilir ve makul oranda öngörülebilir olması gerekmektedir.

## VI. Sonuç

Gerek OECD rehberi kapsamında, gerekse Türk transfer fiyatlandırması mevzuatında, fayda testi, hizmetlerin fiilen sağlanıp sağlanmadığının ve hizmeti alan şirketin söz konusu hizmete ihtiyacı olup olmadığına incelenmesini hedefleyen ve sonuçları mümkün mertebe somut verilerle ortaya koymayı amaçlayan bir araç olarak ele alınmıştır.

Bu bağlamda, fayda testi sonucunda, alıcı işletmenin söz konusu alımdan bir fayda elde etmediği veya elde edilen fayda ile alınan hizmet arasında bir nedensellik bağı olmadığı sonucuna ulaşılmaması durumunda, vergi idareleri, alıcı işletmenin üstlendiği giderleri kurumlar vergisi matrahı tespitinde indirim konusu yapmasına müsaade etmeyeceklerdir.

Grup içi hizmet alımında edinilen faydalar veya işlem den beklenen faydalar her iki taraf için bir arada analiz edilmelidir. Gerçek bir grup içi hizmetten söz edilebilmesi, söz konusu işlem den dolayı tarafların ekonomik durumunda olumlu yönde bir değişiklik olması veya bu yönde bir beklentinin mevcut olması fayda analizinin temelini oluşturacaktır. Bunun yanı sıra, grup içinde mükerrer bir hizmet söz konusu ise, genel olarak bu tür bir hizmete ihtiyaç olmadığı sonucuna ulaşılmakla birlikte, bu tür bir hizmetin sebepleri ile birlikte ayrıca analiz edilmesi gerekecektir.

Her bir hizmetin ayrı ayrı ele alınmak suretiyle öncelikle elde edilen veya elde edilmesi beklenen faydanın somut bir şekilde ortaya konması, akabinde benzer koşullarda bağımsız işletmelerin benzer maliyetlere katlanmaya razı olup olmayacaklarının değerlendirilmesi ve elde edilen fayda ile işleme konu olan hizmet arasındaki nedensellik bağı, göz önünde bulundurulması gereken unsurlardır. Günümüz ekonomik koşullarında, transfer fiyatlandırması düzenlemeleri MNE'ler için önemli bir risk alanı teşkil etmekte olup, ancak grup içi hizmetlerde tarafların konumları ve tutumları özenli bir şekilde analiz edilerek, söz konusu riskler minimize edilebilecektir.



# İnceleme elemanlarının transfer fiyatlandırması denetimlerindeki yaklaşımı ve karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanmasındaki güçlükler

## I. Giriş

Beyan sisteminin geçerli olduğu vergi sistemlerinde beyanların doğruluğu, ülkemizde de olduğu gibi etkin vergi denetimleriyle sağlanmaktadır. Son dönemlerde gerçekleşen vergi incelemeleri dikkate alındığında vergi inceleme elemanlarının özellikle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusunun üzerinde durduğu gözlemlenmektedir. Söz konusu incelemelerin amacı transfer fiyatlandırmasının yol açtığı vergi kayıplarının önlenmesidir. Bu anlamda ülkemizde vergi denetiminin yeniden yapılandırılması sürecinde, diğer ülkelerin transfer fiyatlandırması uygulamalarının araştırılarak uluslararası transfer fiyatlandırması konusunda uzmanlaşmayı sağlamak için Vergi Denetim Kurulu bünyesinde "Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurt Dışı Kazançlar Grup Başkanlığı" oluşturulmuştur.

Son yıllarda artış gösteren transfer fiyatlandırması incelemelerinde, incelenmesi planlanan mükelleflerin seçimi yapılırken transfer fiyatlarının önemli vergi kayıplarına yol açabildiği sektörlerin riskli sektörler olarak ön plana çıktığı gözlemlenmektedir. İncelemelerde mükelleflerin ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri işlemlerde uyguladıkları fiyatlar öncelikle iç emsallerle, iç emsallerin bulunmadığı durumda piyasada gerçekleşen fiyatlarla karşılaştırılarak analiz edilmekte ve emsallerine uygunluğu hakkında görüşe varılmaktadır. İnceleme elemanlarının gerek OECD rehberinde gerekse Türkiye'deki yerel düzenlemelerde en dolaysız ve güvenilir yöntem olarak ön plana çıkan "karşılaştırılabilir fiyat yöntemi"nin mükelleflerce tercih edilmesi ve uygulanması gerektiği yönündeki yaklaşımı, mükelleflere söz konusu yöntemin uygulama imkânının bulunmadığı durumlarda zorluklar yaşatmaktadır.

Bu kapsamda yazımızın amacı, Türkiye'de son dönemlerde artış gösteren transfer fiyatlandırması incelemelerinde inceleme elemanlarının genel yaklaşımları hakkında fikir vermek ve inceleme elemanlarının ilişkili kişi işlemlerinde uygulanan fiyatların emsallere uygunluğunu test etmede kullandığı karşılaştırılabilir fiyat yönteminin mükelleflerce uygulanmasındaki güçlükler üzerine değinmektir.

## II. Karşılaştırılabilirlik analizi

İdarece yapılan incelemelerde genellikle ilişkili kişiler arasında gerçekleşen işlemlerde kullanılan transfer fiyatlarının belirlenmesinde, piyasa fiyatlarına uygunluk aranmakta ve bu uygunluk karşılaştırılabilirlik analizi çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. OECD rehberiyle uyumlu olarak düzenlenen transfer fiyatlandırması tebliğinde "Karşılaştırılabilirlik Analizi"ne detaylı olarak yer verilmiştir. Söz konusu analiz genel olarak; ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerindeki koşullarla, aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasındaki benzer nitelikteki işlemlerin koşullarının karşılaştırılması olarak tanımlanmıştır<sup>1</sup>. Bu karşılaştırmaların güvenilir sonuçlar vermesi için; karşılaştırılan durumlar arasında farklılıklar varsa, bu farklılıkların işlemleri somut bir biçimde etkilememesi veya söz konusu farklılıkların etkisini ortadan kaldırmak için uygun düzeltmelerin yapılması gerekmektedir. Örneğin, kontrollü işlemlerde satış fiyatına nakliye ve sigorta bedellerinin dahil olduğu, buna karşın kontrolsüz işlemlerde ise fiyatların nakliye ve sigorta bedelleri hariç belirlendiği durumda, satışlar benzer koşullar altında gerçekleşmediğinden fiyat düzeltmeleri yapılmalıdır.

<sup>1</sup> 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ



Bu çerçevede yapılacak karşılaştırılabilirlik analizinde aşağıdaki unsurların dikkate alınması gerekmektedir. Bu unsurlar şüphesiz ki gerçekleşen işlemin fiyatlandırılmasında belirleyicidir.

- Karşılaştırılmakta olan mal veya hizmetlerin nitelikleri,
- İlişkili ve ilişkisiz kişilerin yerine getirdikleri işlevler ve üstlendikleri riskler,
- İşlemlerin gerçekleştiği pazarın yapısı (pazar hacmi, pazarın yeri gibi) ve pazardaki ekonomik koşullar,
- Kurumların iş stratejileri

Bu açıklamalara göre, işlemler arasındaki farklılıkların incelenen unsur önemli şekilde etkilemediği bir durumda ya da işlemler açısından karşılaşılan farklılıkların işlemler üzerindeki etkilerinin ortadan kaldırılması için makul düzeltmelerin yapılabildiği durumlarda, kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler birbirleriyle karşılaştırılabilir nitelikte kabul edilecektir.

### III. Karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanması

İncelemelerde öncelikle yukarıda değindiğimiz karşılaştırılabilirlik analizinin yapılmasındaki temel amaç, emsallere uygun fiyatı bulmak ve mükelleflerce oluşturulan fiyatların emsallere uygun olup olmadığını analiz etmektir. Bu kapsamda inceleme elemanları tarafından, kurumların ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri işlemlerin emsallerine uygunluğunu karşılaştırılabilirlik analizi kapsamında tespit edebilmesine imkan sağlayan karşılaştırılabilir fiyat yönteminin kullanılması uygun görülmektedir. Zira gerek OECD rehberlerinde gerekse rehber referans alınarak yayınlanan transfer fiyatlandırması tebliğlerinde, karşılaştırılabilir nitelikte kontrol dışı işlemlerin bulunması durumunda, emsallere uygunluk ilkesinin en dolaysız ve güvenilir biçimde uygulandığı bir yöntem olması nedeniyle karşılaştırılabilir fiyat yönteminin diğer yöntemlere tercih edilmesi gerektiği vurgulanmaktadır.

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, vergi uygulamalarımızda geleneksel yöntemler içerisinde yer almaktadır. Düzenlemelerde geleneksel yöntemlerin, diğer yöntemlere tercih edilmesi gerektiği ve diğer yöntemlerin ancak geleneksel yöntemlerin uygulama alanı bulamadığı durumlarda tatbik edileceği belirtilmiştir. Aşağıda karşılaştırılabilir fiyat yöntemi de kapsayan geleneksel transfer fiyatlandırması yöntemlerine ve bunların kısa tanımlamalarına yer verilmiştir<sup>2</sup>.

#### ► Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi:

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

#### ► Maliyet artı yöntemi:

Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kar oranı kadar artırılması suretiyle

hesaplanmasını ifade etmektedir.

#### ► Yeniden satış fiyatı yöntemi:

Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış karı düşülerek hesaplanmasını ifade etmektedir.

Karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbirleriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlemler ile karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir. OECD'nin transfer fiyatlandırması prensiplerine de paralel olarak yapılan yerel düzenlemeler değerlendirildiğinde, karşılaştırmaya konu olacak en uygun emsalin, şirketlerin benzer şartlarla üçüncü kişilerle gerçekleştirdiği işlemler, yani iç emsaller olduğu sonucuna varılmaktadır. İç emsallerin mevcut olduğu durumlarda yukarıda kısaca izah edilen karşılaştırılabilir fiyat yöntemini uygulamak nispeten kolaydır. Yöntemin uygulamasında, ilişkisiz kişilerle gerçekleştirilen emsal teşkil edebilecek işlemin tespit edilmesi, tespit edilen işlemin koşullarının analiz edilmesi ve işlem bazında uygulanan fiyatın, kontrol altındaki işlemin fiyatı ile mukayese edilmesi yeterli olacaktır. Ancak yukarıda da belirtmiş olduğumuz üzere iç emsallerin bulunmadığı durumlarda, özellikle de gerçekleştirilen işleme dış emsal teşkil edebilecek bir piyasa fiyatına ulaşmak da mümkün değilse (ki, çoğu zaman bu mümkün değildir) söz konusu yöntem mükelleflerce neredeyse kullanılamaz hale gelmektedir.

### IV. İdarece dış emsal olarak gizli emsallerin kullanılması

Türkiye'de faaliyet gösteren çok uluslu şirketler incelendiğinde, genelde üretici şirketlerin, üretim sürecine dahil ettikleri hammaddeleri, yarı mamulleri veya gayri maddi hakları yurtdışında bulunan ilişkili kişilerinden ithal ettikleri; aynı şekilde distribütör olarak faaliyet gösteren firmaların satışa konu ettikleri ticari malların çok büyük bir bölümünü veya tamamını yurtdışındaki ilişkili kişilerden temin ettikleri görülmektedir. Bu durum, uygulamada fiyat bazında güvenilir bir iç emsal tespit edemeyen şirketleri, karşılaştırma yapmak için dış emsaller araştırmaya mecbur bırakmaktadır. Transfer fiyatlandırması tebliğlerinde dış emsallerin tanımı yapılmış ancak mükelleflerin hangi yollarla dış emsal bilgilerine ulaşabileceklerine ilişkin herhangi bir bilgi verilmemiştir. Mükelleflerin dış emsaller tespit ederek fiyat karşılaştırmaları yapabilmeleri için yeterli ve güvenilir bilgiye ulaşma imkânlarının olması gerekmektedir. Ancak Türkiye'deki kurumların kendilerine emsal olabilecek firmaların fiyat verilerine ulaşma imkânının olmaması, dış emsaller dikkate alınarak işlem bazında bir fiyat karşılaştırılması yapılmasını, dolayısıyla karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanmasını mümkün kılmamaktadır.

Yukarıda değinilen sorunlara rağmen idare tarafından yapılan incelemelerde çoğunlukla karşılaştırılabilir fiyat yönteminin tercih edilmesi, bu kapsamda iç veya dış emsallerin belirlenmesi ve ilişkili kişi işlemlerinde uygulanan fiyatların emsallere uygunluğunun fiyat karşılaştırmalarıyla analiz edilmesi konusunda ısrarcı olunması, mükellefleri farklı çözüm arayışlarına yöneltmektedir.

<sup>2</sup> 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ

İdarenin dış emsallere ulaşma konusundaki güncel yaklaşımı gizli emsaller kullanmaktır. Vergi İdaresi genellikle diğer vergi mükelleflerinden bilgi istemek suretiyle fiyatlarını öğrenmekte, transfer fiyatlandırması denetimine konu olan mükelleflerin gerçekleştirdiği işlemlerde uygulanan fiyatların emsallere uygunluğunu analiz etmek için öğrendiği bu fiyatları dış emsal olarak kullanmakta ve düzenlediği tarhiyat raporlarında bu fiyat bilgilerini "gizli emsal" olarak adlandırmaktadır. Söz konusu gizli emsallerin, incelenen mükellefe açıklanmamasının altında yatan neden ise "vergi mahremiyeti"dir. Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde yer alan vergi mahremiyetine ilişkin düzenleme, bu bilgilerin inceleme sürecinde dahi gizli kalmasını gerektirmektedir. Bu durumda gizli emsal kullanılması, idarenin bazı bilgileri ya da bu bilgilerin kaynağını vergi mükelleflerine açıklamaması, ancak, örtülü kazancın belirlenmesinde tarhiyat işleminin dayanağı olarak bu bilgilerden yararlanılması anlamına gelmektedir.

Özellikle ilaç firmalarında başlayan ve son dönemde oldukça yaygın bir biçimde kullanılan gizli emsaller dayanak gösterilerek yapılan cezalı tarhiyatlar bu konuda önemli bir örnek olarak kabul edilebilir. İlaç firmalarında yapılan inceleme sürecinde inceleme elemanları, aynı sektörde faaliyet gösteren birçok şirkete bilgi isteme yazısı göndererek bu şirketlerden temin ettikleri etken madde alım fiyatlarını gizli emsal olarak kullanmış ve incelenen mükellefin ilişkili kişilerle gerçekleştirdiği etken madde alımı işlemlerinde uyguladığı fiyatlarla karşılaştırarak fiyatların emsallerine uygunluk ilkesine aykırı olarak belirlenmiş olduğu sonucuna varmıştır. Mevzuatımızda idarenin gizli emsalleri kullanarak, tarhiyat yapmasını önleyen açık bir hüküm bulunmamakla birlikte, idare tarafından mükelleflerin, çoğunlukla ulaşamadığı söz konusu bu emsal fiyatları dikkate almamaları sorgulanmış, etken hammadde fiyatlarının emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak belirlenmesi yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığı iddiası ile cezalı tarhiyatlar yapılmıştır. İlgili tarhiyatların bir kısmı ise tarhiyatların dayanağı raporlarda emsal olarak alınan şirketlerin kapasite, verimlilik ve diğer niteliklerinin açıklanmadığı ve karşılaştırılması mümkün olmayan farklı özellikteki hammaddelerin karşılaştırmaya konu edildiği gerekçeleriyle mükellefler tarafından dava konusu yapılmıştır.

## V. Sonuç

Mükellefler, OECD rehberi referans alınarak belirlenen Türkiye'deki yasal düzenlemelerde de değinildiği üzere, karşılaştırılabilir nitelikte kontrol dışı işlemlerinin bulunması durumunda emsallere uygun fiyat veya bedelin tespiti bakımından emsallere uygunluk ilkesinin en dolaysız ve güvenilir biçimde uygulandığı bir yöntem olması nedeniyle karşılaştırılabilir fiyat yöntemini diğer yöntemlere tercih etmelidirler. Yöntemin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerle karşılaştırılabilir nitelikte olması veya farklılıkların bulunması halinde uygun düzeltmelerle farklılıkların ortadan kaldırılabilmesi gerekir. Son dönemlerde özellikle belli sektörlerde yoğunlaşan transfer fiyatlandırması incelemelerinde de inceleme elemanlarının çoğunlukla ilişkili kişi işlemlerinde uygulanan fiyatların emsallerine uygunluğunu test ederken karşılaştırılabilir fiyat yöntemini kullandığı görülmektedir. Bu kapsamda öncelikle iç emsalleri sorgulamakta ve gerektiği durumlarda güvenilir bir

karşılaştırma yapmaya imkan verecek düzeltmeleri yaparak emsal fiyatları incelenen mükellefe uygulanan fiyatlarla kıyaslamaktadır. İç emsallerin tespit edilemediği durumlarda ise yasal otoritesini kullanarak incelenen mükellefle aynı sektörde faaliyet gösteren şirketler tarafından uygulanan fiyatları temin etmekte ve bu bilgileri dış emsal "gizli emsal" olarak kullanmaktadır.

Ancak mükelleflerce iç emsallerin mevcut olmadığı durumlarda, gerçekleştirilen işlem bazında fiyatların emsaline uygunluğunu test etmek, işleme konu olan mal veya hizmetin bir borsa fiyatı bulunmadığı hallerde neredeyse imkânsızdır. Dış emsal fiyatları ticari sır olarak saklanmakta, kamuya ve rakip firmalarla paylaşılmamaktadır. Öte yandan marka değeri ya da benzer gayri maddi varlıkların kullanımı bu gibi ürünleri emsalsiz kılabilmektedir. Ayrıca her işlemde fiyatlamayı doğrudan etkileyen ancak etkisi tam olarak ölçülemeyen birçok etken (ekonomik koşullar, sektörün durumu, işlemlerdeki ödeme vadeleri vs) bulunmaktadır.

Bu sebeplerle mükelleflerin işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kapsamında tespit edemediği durumlarda, işlemin mahiyetine en uygun olan diğer karlılık yöntemlerini kullanmaya yönelmektedir. Bu kapsamda dış emsaller vasıtasıyla bir analiz yapılması gerektiğinde, incelenen firmaya emsal teşkil edebilecek özellikteki firmalar uluslararası veri tabanları aracılığıyla tespit edilmekte, mali tabloları incelenmekte ve bu firmaların karlılıkları incelenen firmanın karlılığı ile mukayese edilmektedir. Zira OECD rehberinde ve transfer fiyatlandırması tebliğinde de karşılaştırılabilir nitelikte işlemlerin bulunması halinde karşılaştırılabilir fiyat yönteminin diğer yöntemlere tercih edilmesi gerektiği, bulunmadığı hallerde ise işlemin mahiyetine en uygun olan diğer yöntemlerin kullanılabileceği vurgulanmaktadır.

Ancak inceleme elemanları tarafından, mükelleflerce uygulanan karlılık yöntemleri göz ardı edilebilme, işlemlerde uygulanan fiyatların emsallerine uygunluğu karşılaştırılabilir fiyat yöntemiyle test edilmekte, kamu gücü kullanılarak elde edilen gizli emsallerin fiyatları mükelleflerin uyguladıkları fiyatlarla karşılaştırılmakta ve emsallerine uygun bedelle fiyatlandırılmadığını tespit etmesi durumunda cezalı tarhiyatlar yapılmaktadır. Mükelleflerin idare gibi rakip firmaların fiyat bilgilerine ulaşamaması veya fiyat bilgilerine ulaşılabilen veri tabanlarının bulunmaması gibi faktörler nedeniyle emsal bulma konusunda yaşadığı zorlukların incelemelerde göz ardı edilmesi haksız sonuçlar doğurabilmektedir. Ayrıca gizli emsal bilgilerinin inceleme sürecinde dahi açıklanmaması, yani mükellefe değerlendirmenin baz alındığı bilgilerin sağlanmaması mükellefleri savunmasız bir duruma düşürebilmektedir.

Mevcut şartlar altında, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanmasında dış emsallerin fiyatlarına ulaşamama sorunu, idarenin mükelleflere yeterli ve güvenilir veri kaynaklarına ulaşma imkânı sağlaması ile aşılabilecektir. Mükelleflere karşılaştırılabilir fiyat yönteminin güvenilir bir şekilde uygulanmasına imkân tanıyan kaynakların sağlanmadığı durumlarda, işlemlerin mahiyetine uygun olarak tespit edilen diğer karlılık yöntemlerinin uygulanmasına, bu kapsamda yabancı veri tabanları veya diğer kaynaklar aracılığıyla bağımsız dış emsallerin belirlenmesine ve karlılık

karşılaştırmalarının yapılmasına inceleme elemanlarının tolerans göstermesi gerekmektedir.

Bu noktada şu hususun vurgulanması faydalı olacaktır; nasıl ki şirketler karlılığı hedef alan diğer yöntemleri kullanmak zorunda kaldıklarında hazırladıkları transfer fiyatlandırması dokümantasyon raporlarında öncelikle karşılaştırılabilir fiyatları mukayese etmek amacıyla iç emsal araştırması yapıldığını ancak güvenilir bir iç emsal tespit edilemediğini belirtmek zorunda iseler, benzer şekilde denetim elemanları tarafından yapılan transfer fiyatlandırması incelemelerinde de mükellefler tarafından tespit edilen transfer fiyatlandırması yönteminin neden işlemin mahiyetine en uygun yöntem olmadığı ve neden ısrarla karşılaştırılabilir fiyat yönteminin kullanılması gerektiği mutlaka detaylı bir biçimde izah edilmelidir.



# Transfer fiyatlandırması düzenlemelerimizde Hazine zararı kavramı

## I. Giriş

5422 sayılı (mülga) Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde yer alan "Örtülü Kazanç" müessesinin uluslararası vergi hükümleri ile uyum içinde olmaması, Kanun'un bünyesindeki belirsizlikler ve maddenin uygulamasındaki sıkıntılar sebebiyle, 21.06.2006 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde yer alan "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" düzenlemesi getirilmiştir. Bu düzenlemede genel olarak OECD uygulamaları esas alınmıştır. Bu şekilde söz konusu düzenlemenin uluslararası vergi hükümlerine paralel bir yapı içinde olması ve belirsizliklerin azaltılması hedeflenmiş, konunun değerlendirilmesine ilişkin daha objektif kriterler getirilmiştir.

01.01.2007 tarihinden itibaren yürürlükte olan ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını düzenleyen 13'üncü madde kapsamında ilişkili kişilerle yapılan yurt içi işlemlere dair uygulamalarda her hangi bir sınırlama öngörülmemiştir. Sonrasında düzenlemelerin bu denli geniş kapsamlı yapılmasına dair ortaya çıkan eleştiriler ve 5422 Sayılı Kanun'un 17. maddesine ilişkin yargı kararlarının çoğunda örtülü kazanç dağıtımının gerçekleşmiş olması için Hazine zararı şartının aranması, ilgili maddeye bir ilave yapılması ihtiyacını doğurmuştur. 06.06.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5766 sayılı "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un 21. maddesinin (7) no.lu fıkrası ile 2008 ve sonraki yılların kazançlarında uygulanmak üzere aşağıdaki düzenleme yapılmıştır.

*"(7) Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığı kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir."*

7. fıkrada belirtilen Hazine zararından kasıt, VUK'un 341. maddesinde yer alan vergi zıyaında ana unsur olan "verginin Kanun'da gösterilen sürede tahakkuk etmemesi"dir. Mükellef veya sorumlunun örtülü kazanç dağıtımını sebebiyle vergilendirme ödevlerini süresinde yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi sebebiyle vergi matrahında aşınma olduğunun tespiti halinde, "Hazine zararı"nın var olduğu kabul edilerek işleme konu taraflar hakkında transfer fiyatlandırması hükümleri uygulanacaktır. Ancak belirtmek gerekir ki vergi zıyaı ve Hazine zararı arasındaki en önemli fark, Hazine zararında emsallere uygunluğu test edilecek işlemin taraflarının birlikte değerlendirilmesidir.

## II. Hazine zararına ilişkin tartışmalar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13/7. maddesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında yurtiçi işlemlerde Hazine zararının aranacağına ilişkin düzenlemenin getirilmesinden önce, örtülü kazanç dağıtımının gerçekleşmesinde Hazine zararı şartının aranıp aranmayacağına dair farklı görüşler mevcuttu. Söz konusu görüşlere aşağıda yer verilmiştir:

## a. Hazine zararı aranması görüşü

"...Kurumlar yönünden örtülü kazanç dağıtıldığının kabulü için, ilgili kurumlar arasındaki çeşitli ilişkilerin, bu kurumların ödeyecekleri verginin azaltılması veya vergilendirilecek kazancın döneminin kaydırılmasına dönük olması ve bunun da inceleme ile ortaya konulması gerekmektedir." (Danıştay Dördüncü Daire 18.10.1988 tarih ve E.1987/4073, K.1988/3511)

"... Aynı holding bünyesinde yer alan şirketler arasında finans kaynaklarını holding amacı doğrultusunda işbirliği içerisinde kullanmak, finans ihtiyacı karşılanan şirketlerin de kurumlar vergisi mükellefi olmaları ve vergi kaybına neden olmamaları (örneğin finans aktarımı yapan ve yapılan şirketlerin dönem bilançolarının zararla kapanması hali gibi) halinde, örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilemez...." (Dördüncü Daire 25.12.1989 tarih ve E.1987/4359, K.1989/4393)

"...Holdinge bağlı şirketlerin biri lehine hesaplanan faizin diğer şirketin giderlerini teşkil ettiği ve kurumlar vergisinin de artan oranlı bir vergi olmaması nedeniyle vergi kaybindan söz edilemeyeceği ve örtülü kazanç dağıtımının imkânına kabul bulunmadığı..." (Dördüncü Daire 23.2.1994 tarih ve E.1992/4441, K.1994/1057)

## b. Hazine zararı aranmasına karşı çıkan görüşler

Geçmiş dönemlerde örtülü kazanç dağıtımında Hazine zararının aranmasına gerek bulunmadığı yönündeki görüşlere ise aşağıda yer verilmiştir.

- ▶ Örtülü kazanç müessesinin düzenlendiği KVK'nın 17. maddesinin lafzında Hazine zararının aranması gerektiğine yönelik bir koşul bulunmamakta ve dolayısıyla ancak lafzının açık olmadığı durumlarda vergi kanunları ruhu ile hüküm ifade etmektedir.
- ▶ Kurumlar Vergisi Kanunu'nun genel gerekçesinde sadece incelemeye konu kurumda kazanç aktarımının dolayısı ile vergi kaybının araştırılması gerektiği ifade edilmiştir.
- ▶ Bir mükellefin beyanına girmesi gereken bir gelir unsurunun başkaca bir mükellef tarafından aynı dönemde beyan edilmiş olması hususu, beyana konu gelir unsurunun gerçek mükellefi tarafından beyan edilmesi yükümlülüğünü ortadan kaldırmamaktadır. Her mükellef kendi yükümlülüğündeki beyana tabi gelir unsurlarının beyanından sorumludur ve mükellefiyetin devri mümkün değildir.

Geçmiş dönem yargı kararlarında Hazine zararı şartının aranmaması gerektiğine ilişkin görüşleri destekleyici kararlar da mevcuttur.

"Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17/1'inci maddesinin hangi hallerde kısmen veya tamamen örtülü kazanç dağıtılmış sayılacağına belirtildiği, 15/3'üncü maddesinde ise kurum kazancının tespitinde sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazancın indirilemeyeceğinin açıklandığı, kamu düzeninin de korunması amaçlandığından örtülü kazancın mevcudiyeti için Hazine zararının bulunması aranmayacağı gibi, kendisine örtülü kazanç sağlanan diğer kurumun bu örtülü kazancı beyan etmiş olması da örtülü kazanç dağıtan kurum hakkında matrah farkı tespitiyle tarhiyat yapılmasına engel olmayacağı..."

(Danıştay Üçüncü Daire 17.6.1996 tarih ve E.1996/952, K.1996/2396)

## III. KVK'nın 13. maddesine "Hazine Zararı"nın bir koşul olarak eklenmesine yönelik görüşler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13/7. maddesiyle Hazine zararı şartının aranacağına ilişkin düzenlemenin yapılmasıyla Hazine zararı kavramının aranıp aranmayacağı tartışmaları sona erdirilmiş olsa da, bu düzenlemenin transfer fiyatlandırması mekanizmasının uygulamasının üzerindeki olumlu ve olumsuz etkilerine ilişkin tartışmalar devam etmektedir. Bu tartışmalara ilişkin başlıklardan bazıları aşağıdaki gibidir:

- ▶ Hazine zararı şartı söz konusu işlemin her iki tarafını birlikte değerlendirdiği için hukuki bir kavram olan tüzel kişiyi aşarak ilişkili kişi kapsamında yer alan tüm bağlı kuruluşlarının hepsini bir arada değerlendirmektedir.
- ▶ Mükellef açısından ilgili dönemde Hazine zararı doğmamış olsa da zaman aşımı süresinin sonuna kadar takip edilmesi ve Hazine zararının doğması durumunda geriye dönük düzeltmenin yapılması gerekmektedir.
- ▶ Her türlü vergi toplamının Hazine zararı kapsamına alınması, hangi vergilerin bu kapsamda değerlendirileceği hangilerinin değerlendirilmeyeceğine ilişkin yeni ihtilaflara yol açmaktadır.

Buna karşılık düzenlemenin lehinde de görüşler bulunmaktadır:

- ▶ Bu yaklaşım sayesinde, Türkiye'de elde edilen bir kazanç üzerinden Türkiye Hazinesinin vergi geliri elde etmesi sağlanırken, aynı kazançtan iki kez vergi ödenmesinin önüne geçilmektedir.

## IV. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan düzenlemenin kapsamı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesine 5766 sayılı Kanun'la eklenen (7) numaralı fıkra ile yapılan düzenlemeye göre;

- ▶ Tam mükellef kurumların kendi aralarında,
- ▶ Tam mükellef kurumlar ve yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında,
- ▶ Yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin kendi aralarında,

ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurtiçindeki işlemler nedeniyle örtülü kazanç dağıtımından bahsedebilmek için gerçekleşen bu işlemler sonucunda Hazine zararının doğması gerekmektedir.

Söz konusu maddede yapılan düzenlemeler uyarınca;

- ▶ Düzenleme yurt içi işlemleri kapsamaktadır. Taraflardan en az birinin yurt dışında bulunduğu durumlarda bu şart uygulanmayacaktır.
- ▶ Düzenleme 2008 ve müteakip yıllar kazançları için uygulanacaktır.

- ▶ Bir kurumun ilişkili gerçek kişiyle yaptığı işlemler Hazinezararının aranmasına neden oluşturmadan transfer fiyatlandırılması ile ilgili hükümler çerçevesinde tarhiyata konu edilebilecektir.
- ▶ Hazine zararı aynen vergi zıyanında olduğu gibi, tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlanmıştır.

## a. Hazine zararı uygulamasına ilişkin örnekler:

### 1. Hazine zararı doğmaması

Tam mükellef (A) kurumu 2012 hesap dönemi içinde tam mükellef ilişkili (B) kurumundan 10.000 TL tutarında bir hizmet almıştır. (A) kurumunun ve ilişkili (B) kurumunun ilgili dönem faaliyetlerinin karlı olduğu varsayımı altında 2012 hesap dönemi bilgileri aşağıdaki gibidir:

|   | (A) Kurumu    | (B) Kurumu   | Toplam        |
|---|---------------|--------------|---------------|
| Ticari Bilanço Karı                     | 50.000        | 10.000       |               |
| Kurumlar Vergisi Matrahı                | 50.000        | 10.000       |               |
| Ödenecek Kurumlar Vergisi               | 10.000        | 2.000        | 12.000        |
| KDV Pozisyonu (Ödenecek)                | 8.000         | 1.500        | 9.500         |
| <b>Toplam ödenecek vergi (KV + KDV)</b> | <b>18.000</b> | <b>3.500</b> | <b>21.500</b> |

Söz konusu hizmetin emsallere uygun bedelinin 5.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda Hazine zararının doğup doğmadığına aşağıdaki şekilde bakılacaktır:

|   | (A) Kurumu    | (B) Kurumu   | Toplam        |
|---|---------------|--------------|---------------|
| Ticari Bilanço Karı                     | 55.000        | 5.000        |               |
| Kurumlar Vergisi Matrahı                | 55.000        | 5.000        |               |
| Ödenecek Kurumlar Vergisi               | 11.000        | 1.000        | 12.000        |
| KDV Pozisyonu (Ödenecek)                | 8.900         | 600          | 9.500         |
| <b>Toplam ödenecek vergi (KV + KDV)</b> | <b>19.900</b> | <b>1.600</b> | <b>21.500</b> |

Yukarıdaki örnekte, emsallere uygunluk ilkesinde aykırı fiyat tespit eden (A) kurumu ve ilişkili (B) kurumu adına tahakkuk eden vergi toplamında herhangi bir değişiklik olmadığı görülmektedir. Düzeltme öncesi ödenecek KDV ve kurumlar vergisi toplamı 21.500 TL iken, emsallere uygunluk ilkesine göre fiyat tespit edildiği durumda da ödenmesi gereken toplam vergi tutarı aynı olmaktadır.

### 2. Hazine zararı doğması durumu

Tam mükellef (A) kurumu 2012 hesap dönemi içinde Türkiye'deki ilişkili şirketi (B)'ye 10.000 TL tutarında satış yapmıştır.

Tam mükellef (A) kurumunun mali bilgileri aşağıdaki gibidir.

| Kurumlar Vergisi    |        | KDV                          |        |
|---------------------|--------|------------------------------|--------|
| Satış               | 10.000 | Hesaplanan KDV               |        |
| Maliyet             | 7.000  | İndirilecek KDV              |        |
| Ticari Bilanço Karı | 3.000  | Önceki Dönemden Devreden KDV | 12.000 |
| Matrah              | 3.000  | Sonraki Döneme Devreden KDV  | 9.500  |
| Hesaplanan KV       | 600    |                              | 21.500 |

İlişkili tam mükellef (B) kurumunun bilgileri aşağıdaki gibidir:

| Kurumlar Vergisi    |        | KDV             |       |
|---------------------|--------|-----------------|-------|
| Satış               | 15.000 | Hesaplanan KDV  | 2.700 |
| Maliyet             | 10.000 | İndirilecek KDV | 1.800 |
| Ticari Bilanço Karı | 5.000  | Ödenecek KDV    | 900   |
| Matrah              | 5.000  |                 |       |
| Hesaplanan KV       | 1.000  |                 |       |

Mali idare tarafından yapılan inceleme sonucunda işleme konu malın emsallere uygun fiyatının 8.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda yine Hazine zararının doğup doğmadığına bakılmaktadır.

Buna göre (B) kurumu;

| Kurumlar Vergisi    |        | KDV             |       |
|---------------------|--------|-----------------|-------|
| Satış               | 15.000 | Hesaplanan KDV  | 2.700 |
| Maliyet             | 8.000  | İndirilecek KDV | 1.440 |
| Ticari Bilanço Karı | 7.000  | Ödenecek KDV    | 1.260 |
| Matrah              | 7.000  |                 |       |
| Hesaplanan KV       | 1.400  |                 |       |

(A) kurumu;

| Kurumlar Vergisi    |       | KDV                          |       |
|---------------------|-------|------------------------------|-------|
| Satış               | 8.000 | Hesaplanan KDV               | 1.440 |
| Maliyet             | 7.000 | İndirilecek KDV              | 1.260 |
| Ticari Bilanço Karı | 1.000 | Önceki Dönemden Devreden KDV | 1.000 |
| Matrah              | 1.000 | Sonraki Döneme Devreden KDV  | 820   |
| Hesaplanan KV       | 200   |                              |       |

Bu durumda kurumların özet tablosu aşağıdaki şekilde oluşacaktır.

| Vergi Türü       | Emsallere Aykırı Fiyat |            | Emsallere Uygun Fiyat |            |
|------------------|------------------------|------------|-----------------------|------------|
|                  | (A) Kurumu             | (B) Kurumu | (A) Kurumu            | (B) Kurumu |
| Kurumlar Vergisi | 600                    | 1.000      | 200                   | 1.400      |
| KDV              | *460                   | 900        | *820                  | 1.260      |
| Toplam           | 600                    | 1.900      | 200                   | 2.660      |
| Vergi Yüğü       | 2.500                  |            | 2.860                 |            |

\*Sonraki dönemlere devreden KDV

Yukarıdaki örnekte de görüldüğü üzere emsallere aykırı tespit edilen fiyatlar nedeniyle (A) kurumu ve ilişkili kurumu (B) adına tahakkuk ettirilmesi gereken kurumlar ve katma değer vergisi toplamının cari dönemde 360 TL eksik tahakkuk ettirildiği görülmektedir. Söz konusu fark ise bir işlem vergisi olan KDV'den kaynaklanmaktadır. İşlem vergilerinin ise Hazine kaybı kapsamında değerlendirilmesi konusuna ise aşağıda yer verilmektedir.

## V. Hazine zararında her türlü vergi kavramı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13/7. maddesinde yapılan düzenlemeyle "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" kapsamında Hazine zararı şartının aranacağına ilişkin kesin hükümler getirilmiş olsa da bu düzenlemenin dışında Mali İdare tarafından konuyla ilgili olarak yapılmış bir başka düzenleme ya da açıklama bulunmamaktadır. 5766 Sayılı Kanun'un TBMM'nde görüşülmesi sırasında son anda yapılan bu düzenlemeye ilişkin bir gerekçe de bulunmamaktadır. Bu çerçevede Kanun'da yer alan "Her türlü vergi toplamı" ifadesi, Hazine zararının hangi vergilendirme dönemlerinde dikkate alınacağı, geç veya eksik tahakkuk eden verginin nasıl tespit edileceği gibi hususlarda farklı görüşlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Aşağıda konu ile ilgili yapılan farklı değerlendirmelere yer verilmektedir:

### a. Sadece gelir üzerinden alınan vergilerin anlaşılması gerektiği görüşü:

*"İlgili madde hükmünde yer alan "her türlü vergi toplamı" ifadesinden, gelir üzerinden alınan vergilerin, yani kurumlar açısından bakıldığında, sadece kurumlar vergisi ile kurum kazancı üzerinden yapılan stopajın anlaşılması gerekmektedir."*

Bu görüşü benimseyenler Hazine zararı şartı düzenlemesinin kurumlar vergisi dışında diğer vergi türleri için aranmaması gerektiğini çünkü 5766 Sayılı Kanun'un 21. maddesinde belirtildiği üzere ilgili düzenlemenin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesine yönelik yapılması dolayısıyla diğer vergiler açısından hüküm ifa etmeyeceğini savunmaktadırlar. Ayrıca yapılan düzenlemede diğer vergi türlerine atıfta bulunulmaması, genel ifadelerin kullanılması sebebiyle genişletici yorumlar yapmaktan kaçınılması gerektiğini belirtmektedirler.

Bu kapsamda Danıştay tarafından geçmiş dönemlerde verilen kararlarda da Hazine zararı kavramı sadece kurumlar vergisi açısından incelenmiş ve kararlarda KDV ile ilgili bir hükme yer verilmemiştir.

### b. Gelir üzerinden alınan vergilerin yanında diğer vergilerin de anlaşılması gerektiği görüşü:

*"İlişkili kişiler arasında gerçekleştirilen yurtiçi işlemler dolayısıyla Hazine zararı olup olmadığı konusunun, sadece kurumlar vergisi açısından değil, KDV, BSMV ve diğer işlem vergileri açısından da irdelenmesi gerekmektedir."*

Bu görüşü benimseyenler Kanun'un lafzı ile hareket edilmesi gerektiğini ve maddenin lafzında "her türlü vergi" denilmek suretiyle, kapsama sadece kurumlar vergisinin değil, kurumlar vergisi dışındaki diğer vergilerin de dâhil edilmek istendiğini savunmaktadırlar. İlişkili şirketlerin kendi aralarında transfer fiyatlandırılması yoluyla yaptıkları vergi planlaması işlemlerinde elde ettikleri vergi avantajının doğrudan veya dolaylı vergiler açısından bir ayırım yapılmadan değerlendirilmesi gerektiğine emsallere aykırı olarak gerçekleştirilen işlemler neticesinde oluşan Hazine zararının tüm vergi türleri için geçerli olacağını ileri sürmektedirler.

## VI. Sonuç

06.06.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5766 Sayılı Kanun'un 21. maddesiyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin getirilen Hazine zararı şartı düzenlemesi 5422 Sayılı Kanun'un yürürlükte olduğu dönemden beri devam eden tartışmalara son vermiştir. Yazımızda da belirttiğimiz üzere, yapılan bu düzenlemenin amacı Kanun'un uygulamasında ortaya çıkabilecek belirsizliklerin önüne geçmektir.

Hazine zararı konusunda 5766 Sayılı Kanun ile yapılan bu düzenlemenin dışında Mali İdare tarafından konuyla ilgili olarak bir başka açıklama yapılmaması, 5766 Sayılı Kanun'un TBMM'de görüşülmesi sırasında son anda yapılan bu düzenlemeye ilişkin bir gerekçenin bulunmaması sebebiyle, ilgili düzenleme belirsizlikleri önlemek yerine uygulamada birçok tartışmaya yol açmıştır.

Söz konusu tartışmaların başında ilgili Kanun maddesinde belirtilen "her türlü vergi toplamı" ifadesi yer almaktadır. Bu anlamda kurumlar vergisi kanunun içerisinde yer alan bir hükmün muamele vergilerini de kapsar bir biçimde en geniş hali ile yorumlanması mükellefler nezdinde bir belirsizlik yaratmakta ve Vergi İdaresinin yapacağı ek açıklamalar ile konuya netlik kazandırması beklenmektedir.

## Vergide Gündem

Burak Filizözü  
Bora Başış

# Transfer fiyatlandırması kapsamında düzeltme işlemleri ve vergisel etkileri

## I. Giriş

Günümüzde şirketlerin yoğunlaşan ticari ilişkiler ağı içinde rekabetçi avantajlarını korumak ve vergi optimizasyonu sağlayabilmek için uyguladıkları yöntemlerden en önemlisi transfer fiyatlandırması olarak karşımıza çıkmaktadır. Şirketlerle ilişkili kişileri arasındaki işlemlerin önem kazanması sonucunda ilgili ülkelerin vergi idareleri, transfer fiyatlandırması yoluyla ülkelerindeki vergi matrahının aşınmasını engellemek için çeşitli vergi güvenlik mekanizmalarını iç mevzuatlarına ilave etmektedirler.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına yönelik düzenlemeler kurumlar vergisi açısından vergi güvenlik müesseselerinden biri olarak mevzuatımıza girmiştir. Bu kapsamda transfer fiyatlandırması, ilişkili kişiler arasında yapılan mal ve/veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedeli ifade etmekte, ilişkili kişi işlemlerinin ise emsallerine uygun olarak gerçekleştirilmesi beklenmektedir.

Emsallere uygunluk ilkesi, "ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişki bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olması" olarak tanımlanmıştır (KVK md. 13/3). Emsal bedeline uygunluk ilkesi, transfer fiyatlandırması açısından vazgeçilmez bir güvenlik aracıdır.

Vergi mevzuatında, transfer fiyatlandırması kapsamında ilişkili kişilerle emsaline uygun gerçekleştirilmeyen işlem tutarlarının dönem sonunda örtülü kazanç olarak dağıtılmış sayılacağı hükmü yer almaktadır. Bu nedenle şirketler, bu yöndeki işlemlerini düzeltmek zorundadır.

Makalemizde transfer fiyatlandırması yoluyla kazancın örtülü olarak dağıtılması sonucunda; gelir vergisi, kurumlar vergisi ve dolaylı vergiler açısından yapılacak düzeltme işlemlerine ve bu düzeltmelerin vergisel açıdan etkilerine ilişkin bilgi ve açıklamalara yer verilmektedir.

## II. Yasal mevzuat

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan düzenleme ile bir kurumdan arasında ilişki bulunan bir diğer kuruma mal ya da hizmetlerin fiyatlandırılması yoluyla kazanç aktarılmasının önüne geçilmesi hedeflenmektedir. Kurumlar bu yöntemle, kazançlarını vergili alandan vergisiz alana yahut daha az vergi yükü içeren alana taşıyabilmekte ve böylece kurumlar vergisi matrahının aşınmasına neden olabilmektedirler. Söz konusu kazanç aktarımı, fiyat ya da bedelin emsaline nazaran düşük yahut yüksek olarak belirlenmesi suretiyle olmaktadır.

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

Konu ile ilgili madde gerekçesi şu şekildedir: "...yapılan düzenleme ile tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, gelir ve



kurumlar vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır. Bu hükmün getirilmesindeki temel amaç, transfer fiyatlandırması nedeniyle örtülü kazanç dağıtımını yapan mükellef nezdinde bir eleştiri getirildiği zaman, örtülü kazanç dağıtılan mükellef nezdinde de bir düzeltmenin yapılmasını sağlamaktır. Örtülü olarak dağıtılan kazancın kâr payı sayılması ile mükellefler bu kâr payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanacağından, 'karşı taraf düzeltmesi' bu şekilde, işleme taraf olanlar arasında gerçekleşmiş olacaktır. Böylece, aynı işlem üzerinden mükerrer vergilemenin önüne de geçilmektedir. Bu şekilde dağıtılmış kâr payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır."

Aşağıdaki bölümde vergi mevzuatımızda yer alan transfer fiyatlandırması çerçevesinde yapılması gereken düzeltme işlemleri ve düzeltme işlemlerinin vergisel etkileri detaylı bir biçimde incelenecektir.

### III. Transfer fiyatlandırması uygulaması çerçevesinde düzeltme işlemleri ve vergisel etkileri

Düzeltilme, "düzgün duruma getirme, bozukluğunu gidermek, yanlıştan kurtarmak" anlamına gelmektedir.

Transfer fiyatlandırması mevzuatına uygunluk açısından, kurumların dönem başından itibaren ilişkili kişilerle yapacağı işlemleri doğru bir biçimde analiz etmeleri ve bu işlemlerin hangi fiyatlandırma yöntemi kullanılarak fiyatlandırılacağını belirlemeleri beklenmektedir. Dönem içerisinde, işlem bedellerinin piyasa bedelini yansıtması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla kazanç dağıtımı gerçekleşmeyecektir. Öte yandan, ilişkili kişilerle, emsiline uygun olmayan bir bedel ya da fiyattan mal veya hizmet alım satımı yapılması halinde ise ilgili işlemin fiyatının dönem içerisinde faturalaşıma yoluyla düzeltilmesi olanaklıdır.

Başka bir deyişle, kâr payı dağıtımını sayılacak şekilde örtülü kazanç aktarımına sebep olmamak için mükellefler tarafından dönem içinde herhangi bir zamanda faturalaşıma yoluyla bir düzeltmenin yapılması mümkündür. Böyle durumlarda satış bedeli ile emsal bedel, düzenlenecek fiyat farkı faturaları ile eşitlenmelidir. Faturaya bağlanması gereken işlemlerde, KDV'nin konusuna giren bir teslim veya hizmet varsa KDV matrahı da bu düzeltmeden etkilenecektir. KDV Kanunu'nun 35. maddesi çerçevesinde satışı yapan mükellef açısından hesaplanan KDV, alıcı mükellef açısından da indirilecek KDV tutarı düzeltilenecektir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılmaktadır. Daha önce yapılan vergileme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilmektedir. Yukarıda detaylıca anlatıldığı üzere, dönem içerisinde satış bedeli, piyasa bedeline getirilebilirse, transfer fiyatlandırması yoluyla kazanç dağıtımını gerçekleştirmeyeceğinden mezkur Kanun'un işaret ettiği düzeltme işleminin, faturalaşıma yoluyla düzeltme işlemi olmadığı düşünülebilir.

Bu kapsamda çalışmamızda transfer fiyatlandırması açısından düzeltme, hesap döneminin kapandığı ve artık kapanan hesaplar üzerinde değişiklik yapılabilmesinin mümkün olmadığı durumlarda yapılan düzeltme işlemleri olarak ele alınmaktadır.

Transfer fiyatlandırması açısından düzeltme işlemleri, transfer fiyatlandırması yoluyla kazanç dağıtımını riski nedeniyle ileride yapılacak bir inceleme sonucunda cezalı ve gecikme faizli bir tarhiyatla karşılaşmamak için, dönem matrahını beyanname üzerinde düzeltmeyi kapsadığı gibi; daha önce yapılan vergilendirme işlemlerinin, mükellefin kendi başvurusu üzerine (pişmanlıkla) düzeltilmesi ya da Vergi İdaresinin saptaması sonucu (vergi incelemesi neticesinde) düzeltilmesi işlemlerini de içermektedir.

Aşağıda transfer fiyatlandırması kapsamındaki bu düzeltme işlemleri ve bunların vergisel açıdan etkilerine yer verilmektedir.

#### A. Beyanname üzerinde düzeltme

Transfer fiyatlandırması yoluyla kazanç dağıtımını riski nedeniyle ileride yapılacak bir inceleme sonucunda örtülü kazanç dağıtımına neden olabilecek işlemin, cezalı ve gecikme faizli bir tarhiyata sebep olmasının önlenmesi için dönem matrahının beyanname üzerinde düzeltilmesi işlemlerini kapsamaktadır.

Örtülü olarak dağıtıldığı kabul edilen kazanç, kazancı dağıtan şirket tarafından kurumlar vergisi beyannamesinde ilaveler satırına eklenerek kazanca dahil edilmelidir. Bu kazancı elde eden açısından ise söz konusu tutar kâr payı olarak değerlendirilerek dağıtılan kişinin hukuki durumuna göre düzeltme yapılacaktır. Kazanç dağıtıldığı kabul edilen ilişkili kişi de, bu düzeltmeyi aynı vergilendirme döneminde yapabilmelidir.

Örtülü kazanç aktarılan kişinin hukuki niteliğine göre düzeltme işlemlerinin nasıl yapılacağı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesi ve 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği'nin 9. maddesiyle düzenlenmiştir.

Bu durumda kazancın dağıtıldığı kişi/kurum;

- ▶ Tam mükellef kurum ise, dağıtılan örtülü kazanç, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1-a bendine göre, iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilecektir.
- ▶ Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurum ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı, net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin 3. fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.
- ▶ Kurumlar vergisinden muaf bir kurum ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı, yine net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 2. fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.
- ▶ Tam veya dar mükellef gerçek kişi ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı, net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6-b bendine göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Düzeltilme işlemleri ile ilgili bir diğer konu ise mal ve hizmet bedellerinin emsal bedele göre yüksek ya da düşük olarak belirlenmesi durumlarının hesaplanan veya indirilecek katma değer vergisi açısından etkisinin ne olacağı hususudur.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak aktarılan kazanç tutarı bilindiği üzere Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11/c maddesi hükmüne göre kanunen kabul edilmeyen gider niteliği taşımaktadır. Aynı zamanda KDV Kanunu'nun 30/d madde hükmüne göre, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergileri hesaplanan katma değer vergisinden indirilememektedir. Ayrıca düzeltmeye tabi tutulan ve örtülü olarak dağıtıldığı kabul edilen bu kazançların, kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı ve dolayısıyla ödenen katma değer vergilerinin de indirilemeyeceği 60 numaralı KDV Sirküleri'nde de ifade edilmiştir.

## B. Mükellefçe pişmanlıkla beyan

Mükellef, beyanname verildikten herhangi bir zaman sonra gerçekleştirdiği işlem bedellerinin emsallerine aykırı bir şekilde belirlendiğinin farkına varıp pişmanlık beyannamesi yolu ile düzeltme yapabilecektir. Ancak bu aşamada vergi ziyayı (kayıbı) doğmuş olacaktır.

Bu durumda yapılacak düzeltme işlemi "pişmanlıkla beyan" ile matrahın düzeltilmesi suretiyle yapılabilecektir. Düzeltme işlemi mükellef tarafından Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesi hükmünce pişmanlık hükümlerinden faydalanmak suretiyle gerçekleştirildiğinde vergi ziyayı cezası kesilmeyecek, sadece ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı (19.10.2010 tarihinden itibaren aylık %1,4 olarak uygulanmaktadır) hesaplanacaktır.

Karşı mükellef düzeltilmesinin ise yine 13. maddenin 6. fıkrasının "...Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılabilmesi örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır." hükmüne istinaden, düzeltme sonucunda tarh edilen verginin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartı ile mükellefçe kendiliğinden yapılabilmesi beklenmektedir.

Mükellefçe pişmanlıkla beyan yoluyla yapılacak düzeltme işlemlerinde; örtülü kazanç dağıtılan nezdinde net kâr payı olarak kabul edilecek tutara ilişkin vergi kesintisi ve KDV uygulamaları, yukarıda beyanname üzerinde düzeltme işlemleri bölümünde açıklanan uygulamalarla paralellik arz etmektedir.

## C. Vergi incelemesi sonrası yapılacak düzeltme

Mükellef için ileride cezalı ve gecikme faizli tarhiyatla karşılaşma riskini göze alarak hiçbir düzeltme işlemi yapmamak da (yaptırımlarının ağırlığı nedeniyle hiç önerilmemekle birlikte) bir seçenektir.

Vergi incelemesi sonrası ortaya çıkan ve örtülü kazanç olarak dağıtıldığı tespit edilen tutar, dağıtılan nezdinde net kâr payı olarak kabul edilecek olup, tutara ilişkin vergi kesintisi ve KDV uygulamaları; beyanname üzerinde düzeltme işlemleri ve mükellefçe pişmanlıkla beyan yoluyla düzeltme işlemlerinde açıklanan uygulamalarla paralellik arz etmektedir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla kazanç aktarımının, vergi incelemesi sırasında ortaya çıkması halinde, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ödenmek zorunda kalınacağı aşikârdır. Bu halde de karşı taraf düzeltmesi, tarh edilen vergilerin kesinleşmesi ve ödenmesi şartına bağlanmıştır. Verginin kesinleşmesinden kasıt ise dava açma süresi içinde dava açılmaması, yargı mercilerince nihai kararın verilmiş olması veya uzlaşmanın vaki olması gibi haller nedeniyle verginin itiraz edilemeyecek duruma gelmesidir. Karşı taraf, bu şartlar altında -mükellefçe pişmanlıkla beyan bölümünde de detaylıca açıklandığı üzere- kendiliğinden düzeltme yapabilecektir.

## IV. Sonuç

Transfer fiyatlandırması kurumlar açısından önemli bir vergi güvenlik müessesesidir.

Makalemizde değinildiği üzere, 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar mükelleflerce dönem içinde emseline aykırı yapılan bir işlem ile ilgili olarak beyanname dönemi içinde veya sonrasında gerekli düzeltme işlemlerinin yapılabileceği yönündedir.

Dolayısıyla yer verdiğimiz açıklamalar kapsamında şirketler, dönem sonu işlemlerinin yanı sıra transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak dönem içerisinde gerçekleştirdikleri işlemlerini de gözden geçirmelidir. Bu doğrultuda şirketler, emsallere aykırılık gösteren işlemlerine ilişkin düzeltmeleri gecikmeden yaparak, gelecekte olası bir cezalı tarhiyatla karşılaşma riskini azaltabileceklerdir.

## KAYNAKÇA

Erdoğan ÖCAL, "Dönem Sonu İşlemleri ve Transfer Fiyatlandırması/Örtülü Sermaye", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:291, Aralık 2012, s.9-14.

Erdoğan ÖCAL, "Transfer Fiyatlandırmasında Riskten ve Çifte Vergilendirmeden Kurtulmanın Yolu: Düzeltme Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri", *Yaklaşım Yayıncılık*, Sayı:211, Ankara 2010.

Murat ÖZKAYA, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Katma Değer Vergisi Düzeltmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, sayı:291, Aralık 2012, s.162-169.

Orhan GÜRGEN, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Hukuki Çerçevesi", *E-Yaklaşım*, sayı:214, Ekim 2010.

Rızkullah ÇETİN, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı ve Düzeltme İşlemi", *E-Yaklaşım*, sayı: 220, Nisan 2011.

Serdar SUMAY, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Buna İlişkin Katma Değer Vergisi Düzeltmesi", *Vergide Gündem*, Mart 2012, 2-7.

Serkan AĞAR, "Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Kazanç Dağıtımı", *Yaklaşım Yayıncılık*, Ankara 2011, s.153-154.

# Yasal mevzuatımızda tanımlanan ilişkili kişi kavramının OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberleri çerçevesinde değerlendirilmesi

## I. Giriş

Günümüzde küreselleşme ile birlikte uluslararası ticaretin boyutu devamlı artmaktadır. Bu durum uluslararası vergi hukuku alanına giren ekonomik faaliyetlerin artmasına neden olmakta ve yeni düzenlemelerin oluşturulması ihtiyacını doğurmaktadır. "Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemindeki Yeri" konusu, globalleşme sürecinde olan Türkiye'de vergi idarelerinin ve şirketlerin gündeminde oldukça geniş bir yer kaplamaktadır.

Transfer fiyatlandırması ilişkili kişiler arasında yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyatı/bedeli/ücreti ifade eder. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının en basit şekli ise işletme ortağının veya ilişkili diğer kişilerin özel hukuk sözleşmesi arkasına gizlenmiş bir işlemle o işletmeden doğrudan doğruya menfaat sağlamasıdır.

Bu çalışmada yasal mevzuatımızda yer alan transfer fiyatlandırması konusu kapsamında ilişkili kişi kavramı ile uluslararası alanda örnek bir uygulama olması nedeniyle önem taşıyan OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) düzenlemelerinde tanımlanan ilişkili kişi kavramı ele alınmaya çalışılacaktır.

## II. Kurumlar Vergisi Kanunu açısından değerlendirme

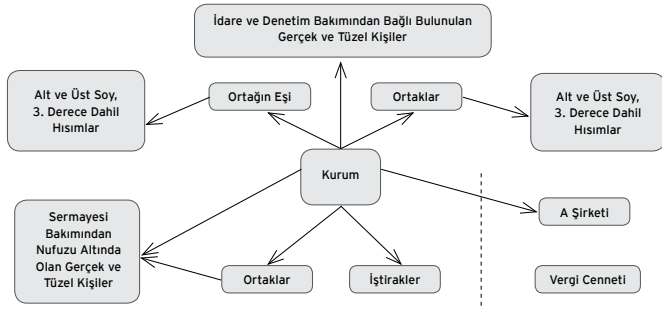
5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan "örtülü kazanç" müessesesi, ekonomik gelişmeler ve özellikle Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı'nın (OECD) düzenlemeleri dikkate alınarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesi ile "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" adı altında yeniden düzenlenmiş ve 1 Ocak 2007 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

01.01.2007 tarihinde yürürlüğe giren söz konusu madde uyarınca oluşturulan 1 seri numaralı "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ"de ilişkili kişi kavramı;

- ▶ Kurumların kendi ortaklarını,
- ▶ Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumları,
- ▶ Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumları,
- ▶ Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları,
- ▶ Ortakların eşlerini,
- ▶ Ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımlarını,

kapsamaktadır<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ



## A. Kurumun kendi ortakları

Kurum ortakları ile kurum arasındaki ilişki "ortaklık ilişkisi"dir. Kurumun, kurucu hisse senetleri ve intifa senetlerine sahip gerçek kişi veya kurumlar da ilişkili kişi kapsamındadır. Bu kişilerle emsallere aykırı olarak yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilir. 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ'de ilişkili kişi kavramı tanımlanırken kurumların doğrudan ya da dolaylı olarak sermaye payına sahip gerçek kişi veya kurumlar, sermaye ya da kar payı oranına bakılmadan ilişkili kişi kapsamına alınarak oldukça geniş bir değerlendirme yapılmıştır.

## B. Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum

### 1. Kurumun ilgili bulunduğu gerçek kişi

Kurumun ilgili bulunduğu gerçek kişi ifadesinden, kendi ortağı olan gerçek kişiler dışında kalan, kurumların ortağı olduğu şahıs şirketlerinin diğer gerçek kişi ortakları ile kurum çalışanları gibi şahıslar anlaşılmaktadır.

1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ'de, kurum çalışanlarının söz konusu kurum ile ilişkilerinin sadece işveren-hizmet erbabi ilişkisi içinde bulunması durumunda ilgili kurum ile kurum çalışanının, yapılan ücret ödemeleri bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyeceği; ancak, kurum ile çalışanları arasında yukarıda belirtilen istihdam ilişkisi dışında gerçekleşen işlemlerin, ilişkili kişilerle yapılan işlem kapsamında değerlendirileceği belirtilmiştir.

Bir örnek vermek gerekirse kurumun, kullanılmış dizüstü bilgisayarları kendi personeline satışa konu etmesi durumunda, söz konusu işlem ilişkili kişi işlemi kapsamında değerlendirilecektir.

### 2. Kurumun ilgili bulunduğu kurum

Kendi ortağı dışında firmanın kendisinin ortaklığının bulunduğu bir başka kurumu, yani iştiraklerini ve bağlı ortaklıklarını ifade eder. Bir firma diğer bir firmaya ortak ise iki kurum ilişkili sayılmakta olup, ayrıca ortak olduğu firma üzerinden bir başka firmaya ortak ise dolaylı olarak ilişkili olduğu kabul edilmektedir. Bu noktada, mevzuatımızda ortaklık payı açısından herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır.

## 3. Kurum ortağının ilgili bulunduğu gerçek kişiler

Kurum ortaklarının eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları, kayın hısımları veya kurum ortaklarıyla "ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan" gerçek kişiler ilişkili kapsamında sayılmıştır.

Türk Vergi İdaresi söz konusu kavramı açıklarken de belirgin bir sınırlama yapmamakta ve iki bağımsız kurumun gerçek kişi ortakları arasındaki sosyal bir ilişkiyi (Örneğin arkadaşlık ilişkisi) transfer fiyatlandırması mevzuatı kapsamında ilişkili kişi olarak değerlendirmektedir.

Bu ilişkinin sınırı ve yoğunluğunun belli olmayışı, Vergi İdaresine oldukça geniş bir ilişkili kişi aralığı sunmakta ve incelemeler esnasında sübjektif değerlendirmelere yol açabilmektedir.

## 4. Kurum ortağının ilgili bulunduğu kurum

Kurum ortağının hissedarı olduğu başka firmalar veya ortağı ilişkide olduğu gerçek kişilerin ortağı bulunduğu firmalardır.

## C. Kurumun veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar

Söz konusu belirleme kurumun veya ortaklarının idaresi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişiler; ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkisi bulunabilecek kurumun yönetim kurulu başkan ve üyeleri, genel müdürü, üst düzey müdürleri, aynı düzeydeki yüksek memurları gibi şahısları ifade etmektedir. Bu noktada herhangi bir ortaklık ilişkisi aranmasına gerek bulunmamaktadır.

Kurumun veya ortaklarının denetimi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar ifadesinden ise ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkisi bulunabilecek kurumun denetçileri gibi gerçek ve tüzel kişiler anlaşılmaktadır. Örneğin bir limited şirket denetçisinin eşinin ortak olduğu diğer şirketin limited şirket ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, kurumun denetim bakımından bağlı bulunduğu ilişkili kişilerle yapılan işlemleri ifade etmektedir.

Nüfuzu altında bulundurma ifadesinden ise kurumun ekonomik ve ticari kararlarını doğrudan ya da dolaylı olarak etkileyecek şekilde sürekli bir iktisadi ilişki veya devamlı borç para verme ya da alma ilişkisi içinde bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar anlaşılmaktadır.

Örneğin bir şirketin kararlarına doğrudan ya da dolaylı olarak etkide bulunabilecek ölçüde ve süreklilikte borç verdiği kişileri nüfuzu altında bulundurduğu kabul edilebilir. Benzer şekilde, imalat faaliyeti ile uğraşan (A) Ltd. Şti.'nin sürekli olarak aynı gerçek kişiden sağladığı girdileri kullanması ya da alışlarının ve/veya satışlarının büyük bir kısmını aynı kurumdaki yapması durumunda da söz konusu şirketin ilgili gerçek kişi/kurumun nüfuzu altında olduğu kabul edilebilir.

Bir gerçek kişi/kurum ile bir başka gerçek kişi/kurum arasında olağan ticari faaliyet çerçevesinde sadece bayilik ilişkisinin bulunması durumunda söz konusu gerçek kişi veya kurumlar bayiliğe ilişkin mal ve hizmetler bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecek, bayiliğin konusunu oluşturan mal ve hizmet alım satımları dışındaki işlemler bakımından ise ilişkili kişi kapsamında değerlendirilebilecektir.

2 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ'in 1. maddesiyle 1 seri numaralı Tebliğ'in "Kurumun veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu ya da Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar" başlıklı 3.1.3 maddesine;

"... Almanya'da bulunan (A) şirketi Türkiye'de yerleşik (B) şirketine motorlu araç ve yedek parça satmakta olup (B) şirketi söz konusu ürünlerin Türkiye'ye ithali ile yurt içine satış hakkına sahip bulunmaktadır. (A) şirketi ile Türkiye pazarında dağıtıcı (distribütör) olarak faaliyette bulunan (B) şirketi ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir... Yurt dışında bulunan şirketin Türkiye pazarında bir veya birden fazla dağıtıcı ile alım satım faaliyetinde bulunması durumu değiştirmeyecektir... Öte yandan (B) şirketinin, (A) şirketinden aldığı motorlu araç ve yedek parça satışını Türkiye'de 21 ilde bulunan bayileri aracılığıyla gerçekleştirilmesi durumunda, (B) şirketi ile bayileri, bayiliğin konusunu oluşturan işlemler bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecektir." şeklindeki sekizinci paragraf eklenmiş ve ilişkili kişi kavramının kapsamı iyice genişletilmiştir.

Transfer fiyatlandırması mevzuatında yapılan bu değişiklik ile kapsama eklenen "distribütörlük" müessesesi ile Türkiye'de aralarında bayilik ilişkisi bulunan kişiler ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmezken, yurtdışında yerleşik firmaların Türkiye'de dağıtıcılığını yapan kişiler ortaklık durumuna bakılmaksızın ilişkili kişi kapsamına dahil edilmiştir.

#### D. Ortakların eşleri

Gerçek kişi ortakların ilgili olduğu gerçek kişilerin başında kurum ortağının eşi gelmektedir ve bu kişi ortakla arasında yasal evlilik bağı bulunan kişidir.

#### E. Ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy, üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımları (akrabalığa dayanan şahsî ilişki)

Ortakların veya eşlerinin anne, baba, büyükanne ve büyükbabaları, çocukları ve torunlarıyla üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımları ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişi tanımındaki altsoy-üstsoy hısımlığı, birbirinin soyundan gelen kişiler arasındaki hısımlığı belirtir.

Bu ilişkili kişi tanımlarının yanı sıra, vergi cenneti olarak tabir edilen zararlı vergi rekabeti yapan ülke ve bölgelerdeki gerçek kişi veya kurumlarla, herhangi bir ayırım yapılmaksızın, gerçekleştirilen tüm işlemler ilişkili kişilerle yapılmış sayılır. Bakanlar Kurulu tarafından vergi cenneti olarak ilan edilen ülke ve bölgelerdeki kişilerle yapılan tüm işlemler, "sırf o ülke ve bölgelerdeki kişilerle yapılmış olmaları nedeniyle" ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmektedir. Ancak, Bakanlar Kurulu tarafından zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerin listesi henüz ilan edilmemiştir.

### III. OECD çerçevesinde değerlendirme

Amerika Birleşik Devletleri uygulaması sonrasında uluslararası arenada ekonomik faaliyetlerin artması ile dikkatleri çeken transfer fiyatlandırması müessesesi, OECD tarafından da ele alınmıştır. Uluslararası platformda örnek bir model olması dolayısıyla OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi bu açıdan oldukça önemli bir yere sahiptir.

Bu önem, Türkiye'nin OECD Rehberindeki tavsiyeleri temel alması ile daha da artmaktadır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde yerini alan transfer fiyatlandırması uygulaması, Türk Vergi Sistemi'nin uluslararası boyutta kapsamının genişletilmesi ve daha önceki uygulamaların yetersizliğini gidermesi noktalarında çok önemli bir adım olarak değerlendirilmektedir.

İlişkili kişi tanımına dair OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde doğrudan bir açıklama yapılmamış olup, konuyla ilgili olarak OECD Model Vergi Anlaşmaları'nın 9'uncu maddesine atıfta bulunulmuştur.

OECD Model Vergi Anlaşması'nın 9. maddesine göre, "bir işletmenin doğrudan veya dolaylı olarak diğer bir işletmenin yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığı" veya "aynı kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak aynı işletmelerin yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığı" durumlarda bu işletmeler "bağlı" kabul edilmektedir.

### IV. Sonuç

Vergi İdaresi transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin olarak yayımladığı genel tebliğler ile Kanun'un tayin ettiği ilişkili kişi tanımını OECD transfer fiyatlandırması rehberlerinde öngörüldüğü halinin oldukça dışına taşımıştır.

Bu şekilde genişletici yorum yapılması uygulama için oldukça zorlayıcı bir durumdur. Vergi İdaresi, Kanun'da belirtilmeyen çeşitli ölçütler geliştirmek suretiyle ilişkili kişi kapsamını genişletmek eğilimindedir. OECD rehberlerine göre, ilişkili kişinin sadece yönetim, kontrol ve sermaye açısından incelenmesi uygun bulunurken, yasal mevzuatımızda kurum üzerinde yönetim ve kontrol yetkisi bulunmayacak bir sermayeye sahip gerçek kişiler dahi ilişkili kişi sayılmaktadır. Bu duruma örnek olarak hisse senedine sahip olduğu halka açık bir şirketin mağazasından alışveriş yapan bir gerçek kişinin dahi ilişkili kişi sayılabileceği gösterilebilir. İkinci bir örnek olarak ise, Türkiye'de yerleşik bir firmanın gerçek kişi ortağının arkadaşlık ilişkisine sahip olduğu başka bir gerçek kişinin firmadan mal veya hizmet alım satımında bulunması durumunda sosyal ilişkiye bağlı olarak ortaya çıkan bir ilişkili kişi durumu söz konusudur. Örneklerden de görüldüğü gibi, kurum ortaklarından, 3. derece dahil hısımlara kadar uzanan bu kavram karmaşası raporlama esasında dokümantasyon sorunlarına da yol açabilmektedir.

"Kurumlar Vergisi Kanunu açısından değerlendirme" başlıklı bölümde de yer verildiği üzere, 2 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği'nin 1'inci maddesiyle 1 seri numaralı Tebliğ'in 3.2.1 maddesine eklenen 8. paragraf sonucunda, aralarında ortaklık ilişkisi bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, distribütörlerin ilişkili kişi olarak kabul edilmesiyle birlikte zaten eleştirilen ve geniş bir tanımı olan ilişkili kişi tanımı daralmak

yerine daha da genişlemiştir. OECD Model Vergi Anlaşması'nın 9. maddesinde yer alan "yönetim, kontrol, sermaye" başlıkları altında incelenemeyen distribütörlük ilişkisine yönelik kararın uluslararası mevzuata aykırılık oluşturduğu da söylenebilir.

Tüm bu açıklamalar çerçevesinde, Kurumlar Vergisi Kanunu ile daha objektif birtakım kriterlere bağlanması beklenen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesinin, oldukça geniş bir alanı içeren ilişkili kişi tanımı dikkate alındığında halen çok kişisel ve sübjektif değerlendirmelere konu olması kuvvetle muhtemeldir.



# Use of the profit split method in testing the arm's length character of royalty payments

## I. What is royalty?

Royalty can be briefly described as amounts derived or paid in return for the transfer of a brand or license. Intangible rights are divided into two groups in terms of their properties: commercial intangible rights (patent, know how, design and models, computer software) and intangible rights for marketing purposes (trademarks, titles, customer lists, distribution channels, sui generis names, symbols or pictures).

Most detailed explanations about royalty are provided under the "General Communiqué on Disguised Profit Distribution through Transfer Pricing" series no. 1, published in the Official Gazette dated 18.11.2007. It is stated in the Communiqué that in cases where the transactions between related parties involve intangible rights, a comparability analysis should be conducted between the controlled transactions and uncontrolled transactions for the arm's length principle to be applicable.

Since the use of intangible rights such as licenses is allowed entirely between related parties most of the time, we are of the opinion that it would be almost impossible to apply the comparable uncontrolled price method in practice, due to the lack of internal benchmarks of comparable character and the difficulty to express factors such as brand value and business strategies numerically during the examination of external benchmarks, despite the theoretical interpretation in the Communiqué.

## II. Profit split method and the "Rule of Thumb"

As explained both in the OECD Transfer Pricing Guidelines and our legislation, application of the profit split method first requires determination of the profit to be shared. This profit is the sum total of the operating profit generated through a company's routine business activities, and the residual profit resulting from the intangible assets used by the company.

Routine profit can be determined through databases such as Amadeus, which is used frequently in transfer pricing studies, or through publicly disclosed financial statements, taking into account the profit margins of comparable companies engaged in routine activities in similar sectors. If the tested company has, through its intangible assets' contribution to its business activities, derived a profit higher than the profit of companies that are engaged in routine activities and do not use any intangible assets, the difference would be treated as residual profit. This amount would have to be allocated among the company owning the intangible right and the company operating through the usufruct of that right, in accordance with the Rule of Thumb principle.

In his analyses performed on numerous trade license agreements, Robert Goldscheider observed that licensee companies aimed to increase their operating profitability by approximately 20% through the intangible rights they use and generally pay 5% royalty on their sales. In the light of this data, he formed the 25% rule (Rule of Thumb). In other words, the 25% rule means that 25% of the operating profitability derived through the use of intangible rights should be transferred to the license owner company as royalty. Goldscheider stated that there were situations where the profit allocation ratios were 10/90 or 40/60 and the 25/75 rule is not a standard rate that can be applied internationally.

However, the relation between the licensee and license owner explains why this rule is used frequently in practice although it is not theoretically possible to prove it. Furthermore, courts, tax authorities and agencies also use this rule as reference.

### III. Conclusion

In recent tax inspections, tax inspectors have been focusing particularly on intra-group services and consequently royalty payments. Both the transfer pricing legislation effective in Turkey and the OECD Transfer Pricing Guidelines on which the Turkish legislation is based state that methods other than comparable uncontrolled price method can also be used in the determination of the arm's length value in transactions involving a high level of intangible rights. OECD Transfer Pricing Guidelines are even more specific, recommending the use of profit split method in such cases.

The profit split method essentially requires determination of how the profitability derived from the use of the licenses in question should be allocated among the licensee company and the license owner company. At this point, as a result of the analyses made previously, it was concluded that allocation of the profitability at a ratio of 25/75 among the license owner and the licensee could yield acceptable results. Known as "Rule of Thumb", this approach has been observed to be used as reference in judicial decisions.

However, the method still has a limited area of use in our country, since Tax Authorities favor traditional methods based on price comparisons and transactions rather than profit based methods in the transfer pricing applications.

In this respect, we recommend that companies conducting such license transactions with group companies also benefit from transfer pricing analyses to be made in the scope of the profit split method from a different point of view, in order to establish a more solid documentation in regard of a potential tax inspection.

# Evaluation of a Canadian case from Turkish pharmaceutical industry perspective

## I.The Case

Today, the pharmaceutical industry is the main industrial field where active ingredients and excipients used for treatment and protection purposes are produced and offered to the healthcare services. With a total size of more than 750 billion USD in 2011, the industry is dominated by almost 30 multinational companies.

In these multinational pharmaceutical companies, there are numerous companies which develop the products to be offered to market, procure active ingredients, carry out the actual pharmaceutical production and ensure distribution of the produced pharmaceuticals in a particular geographical region. Pricing of the commercial transactions conducted among these companies, which are affiliated to the same group, but which operate independently in different companies, is a complicated process determined based on both intra-group supply chain and profit optimization.

Tax authorities are in an increasing tendency to question the pricing strategies applied by multinational pharmaceutical companies, particularly due to OECD's studies regarding the matter and the worldwide increase of awareness in transfer pricing.

As the first example where global applications of pharmaceutical companies were questioned in terms of transfer pricing, the dispute continuing for years between the Canadian Tax Authority and the Canadian affiliate of an international group (Company) is under careful watch of both tax advisors and sector authorities, and by tax authorities all over the world.

The tax dispute in question involved the examination of the whole process from research-development works to pharmaceutical's delivery to the end consumer which is carried out by pharmaceutical companies operating globally. In this context, the method of taxation of each company according to their functions and risks has been questioned and new interpretations have been brought to the arm's length principle.

As it is known, tax inspections for the pharmaceutical sector have also been carried out in our country in recent years. In this process, the authority imposed penalized assessments on many pharmaceutical companies, based on the argument that the prices applied in active ingredient purchases carried out with related parties were not determined in accordance with the arm's length principle and profits were thus distributed in a disguised manner.

Some of these assessments were litigated by the companies in question, while some of the disputes were concluded through



settlement. Courts ruled in favor of taxpayers in some of the cases, and in favor of the Treasury in others.

We have discussed the tax dispute between the Company resident in Canada and the Canadian Tax Authority in an attempt to analyze the similar tax inspections and disputes experienced in the same industry in Turkey.

## II. Situation in Turkey

One of the issues criticized in inspections carried out in the pharmaceutical sector by the tax authority is that the active ingredient purchases made by companies from related parties are priced higher than comparables and the companies have therefore distributed profits in a disguised manner.

Majority of companies benefited from the Amnesty Law against assessments imposed for corporate tax purposes in respect of such criticisms and the disputes in question were thus ended. However, the tax authority decided to continue the inspection in terms of value added tax (VAT) after conclusion of the disputes in this way. The reports in question refer to the inspection reports drawn up in terms of corporate tax, claiming that the companies purchased active ingredients at prices higher than comparables and the VAT incurred for the portion exceeding the price of comparables cannot be deducted as per the clause 30/1-d of the VAT Law. During the litigation process initiated against the assessments, tax courts have ruled in favor of some taxpayers and the lawsuits are still in progress.

Court decisions ruled in lawsuits filed against disguised profit distribution arguments put forward in inspections carried out in 2007 and 2010, and the court decisions ruled in lawsuits filed against VAT assessments are discussed below.

### A. Criticisms regarding disguised profit distribution

The basic argument in initial tax inspections carried out regarding disguised profit distribution is that active ingredients with the same CAS number are identical in terms of bioequivalence and bioavailability and there are no factors that could justify a difference between their prices.

In the lawsuits filed against the assessments, tax courts ruled interim decisions to request information from the tax authority about comparable companies specified to have purchased the active ingredients at lower prices, as well as information about the purchases. Upon the submission of information by the tax authority, some of the tax courts ruled in favor of the taxpayer, concluding that there are many factors that could affect the pricing of active ingredients with the same CAS number and disguised profit distribution could not be claimed without taking these factors into account. Some tax courts on the other hand ruled in favor of the tax authority on the grounds that the criticized purchases meet the conditions prescribed in the Law for disguised profit distribution, based on the examination of quantities and amounts.

Parties who were ruled against resorted to appeal. After examining the appeals, the Council of State ruled that the

assessments were unlawful on the grounds that there could be price differences arising from production technique and physical conditions among active ingredients that have the same number on CAS registry system, but that are procured from different manufacturers and an inspection where these facts are not taken into account and it is argued that the active ingredients could have been purchased at lower prices since all physical properties of active ingredients purchased from other companies are identical is deficient.

Majority of taxpayers have benefited from the Law no. 6111 (Amnesty Law) against these lawsuits and assessments imposed based on tax inspection reports drawn up in late 2010.

### B. VAT criticisms regarding disguised profit distribution

In the lawsuits filed against assessments imposed for VAT purposes, some tax courts ruled interim decisions to request information from the tax authorities regarding the active ingredients considered as comparables in their arguments regarding disguised profit distribution. Based on the information/documents provided by the tax authorities, the courts ruled that the lawsuit should be accepted, on the grounds that the active ingredients in comparable purchases were not purchased from the companies which supplied the ingredients to the taxpayers; the origin countries are different in the taxpayer's purchases and comparable purchases and therefore it is not possible to claim that the purchases deemed as comparables were identified properly from the economic and technical aspect.

Some courts examined the cases based on the information/documents in the files without demanding information as per the interim decisions. These courts ruled that the lawsuit should be accepted, stating that numerous factors, including the product origin, place of production, production technique and capacity, quality management system, R&D cost of new products, privileges in product procurement, product copyright, license agreement and usage in the production of original pharmaceuticals vs. generic pharmaceuticals, could affect the prices of ingredients with the same name or same chemical properties.

There is no decision taken by the Council of State regarding these case files yet.

## III. Evaluations

Having examined the lawsuit processes which have been continuing for approximately six years, along with the existing court decisions, it could be concluded that an assessment as detailed as the one performed by Canadian courts in the precedent case has not been made for the existing case files.

It is observed that the initial disguised profit distribution inspections performed at companies are focused on whether active ingredients with the same CAS number can be considered as comparables in terms of pricing and the courts have ruled in the light of this question. It should be noted that courts demand information/documents regarding comparables

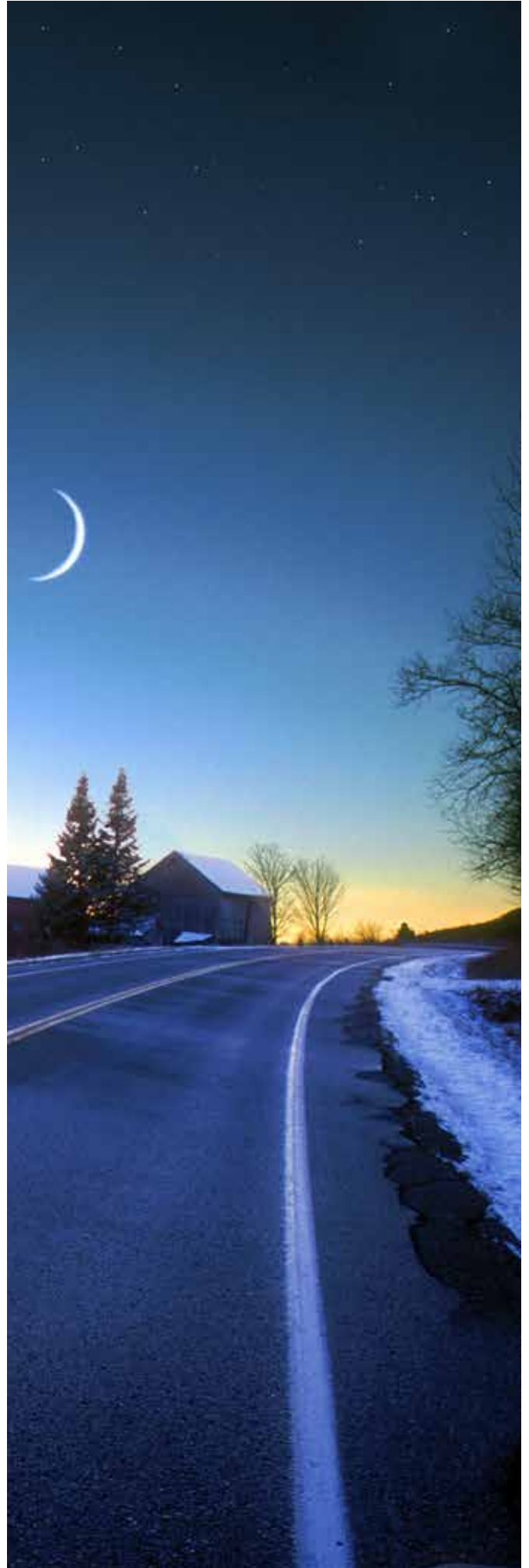
from the defendant authorities and rule on the basis of such information and documents due to the strong arguments put forward to courts for the use of secret comparables, as a result of which it could be concluded that secret comparables should not be used in tax inspections regarding transfer pricing and even if they are used, it should at least be ensured in the litigation process that the taxpayers possess such information as well.

Since majority of companies resorted to the Amnesty Law to end the disputes for assessments notified to taxpayers in late 2010, there is no established judicial opinion regarding the essence, which could affect the process in terms of these disputes.

Finally, although it has been generally stated in the first instance court decisions taken in VAT lawsuits that there are many factors that could affect pricing of active ingredients to be used in the production of original pharmaceuticals or generic pharmaceuticals, it seems that there is no court decision that thoroughly addresses the essence of the issue.

However, just like the examples in Canada and other countries, it should be accepted that active ingredients used in the production of generic pharmaceuticals cannot be directly considered as comparables for active ingredients used in the production of original pharmaceuticals and comparables for active ingredients used in original pharmaceutical production can be reached only by performing the necessary adjustments for factors affecting prices based on the prices of active ingredients used in generic pharmaceutical production.

Regulations both under our legislation and under OECD Transfer Pricing Guidelines require this. Moreover, the fact that disguised profit distribution would have no implications in terms of VAT is so clear that there are no precedent decisions on VAT in other countries in this regard.



# Utilization of international databases in Turkey for identifying external benchmarks

During the last six years in which transfer pricing regulations have been effective in our country, one of the most ambiguous issues has been the "external benchmarking studies conducted through international databases". Since the Tax Authority does not provide any official explanation, the ambiguity regarding the authority's approach to the issue still continues. Our article provides information about the Tax Authority's general approach toward external benchmarking studies conducted through international databases in transfer pricing applications in Turkey and offers a solution on the basis of this approach.

Arm's length principle is a reliable principle as it is based on the values closest to free market conditions in cases where goods and services are traded between related parties. Within the scope of the transfer pricing legislation effective in Turkey, all companies conducting business transactions with their related parties require benchmarking studies. In cases where internal benchmarks are not available, using external benchmarks to determine the compliance of the prices applied in or profitability derived from transactions with the arm's length principle arises as a significant problem.

OECD Transfer Pricing Guidelines, which Turkish transfer pricing regulations take as reference, clearly state that methods based on net operating profit can be applied in cases where traditional transfer pricing methods cannot be used. Therefore, in international transfer pricing documentations, when an analysis through external benchmarks is required, financial statements of companies that can serve as benchmarks for the firm under review are examined, and the profitability of these companies are compared with the operating profit of the firm under review. In order to conduct these studies, financial statements of independent companies that can serve as benchmarks for enterprises should be utilized.

While conducting external benchmarking studies, challenges resulting from limited access to public financial statements may be overcome by using international databases containing various data about companies. The resource most widely used in transfer pricing applications in Europe is the Amadeus database. Usually preferring benchmarking studies based on transactions and direct price/profitability comparisons, Turkish Tax Authority remains vague on the benchmarking studies conducted via Amadeus or similar international databases.

Considering previous cases, Turkish Tax Authority would clearly prefer the utilization of benchmarks located primarily in Turkey due to similar market conditions and possibility of inspection. However, there is not any local database where the financial data of the companies operating only in Turkey can be accessed. Besides, the number of publicly held companies

is quite limited and information declared by publicly held companies is insufficient. On the other hand, financial information of the companies operating in Turkey has also started to be included in Amadeus in 2011, and the number of Turkish companies on the database gradually increases due to monthly updates. However, as Amadeus is a resource that contains information on the companies located in Europe, only the data pertaining to the companies located in the European territory of Turkey are included in the database for now. Reserving the mentioned geographical restriction, Amadeus will apparently yield more acceptable results for Turkish resident companies in their benchmarking studies.

In external benchmarking studies conducted via Amadeus, companies on the database can be classified in the scope of comparability analysis according to many criteria such as financial size, shareholding structure, publicly held vs. non-public, field of activity and the sector where the company operates, and the results derived from this classification can be analyzed by using various statistical methods. These analyses are conducted by taking into account various criteria such as geographical region, sector, independence indicator showing the distribution of company's shares, and due to the filtering enabled with these criteria, comparable companies closer to the business, function and risks of the controlled company can be found on the database. Furthermore, in order to reduce the gap between the socioeconomic conditions which the firm with transactions under control and other European resident companies classified under the same sector with the firm with transactions under control are subject to, certain adjustments per country can be applied to the profitability of the potentially comparable companies. Our suggestion about the adjustments per country and sector which could strengthen the comparability analysis on Amadeus can be explained with a sample study conducted on pharmaceuticals industry.

We started this study by obtaining the 2008, 2009 and 2010 operating profit margins pertaining to all companies classified under the industry codes "NACE Rev. 2 (Primary codes only): 0128 - Growing of spices, aromatic, drug and pharmaceutical crops, 2110 - Manufacture of basic pharmaceutical products, 2120 - Manufacture of pharmaceutical preparations, 4646 - Wholesale of pharmaceutical goods" and operating in Turkey, Germany, France, Italy, UK and Spain<sup>1</sup>. Afterwards, on the basis of the fact that median could best represent the total sampling area, the portion of 50% clustered around the median has been calculated through the quartile method, and operating profit margin ranges have been identified for the pharmaceuticals industry in the country. OECD Transfer Pricing Guidelines clearly state that because transfer pricing is not an exact science, there will also be many occasions when the application of the most appropriate method or methods produces a range of figures all of which are relatively equally reliable. The Guidelines express that calculating the range is a more accurate approach particularly in applications based on operating profit margin<sup>2</sup>.

Differences which are calculated via the information derived from Amadeus and which exist between the operating profit margin ranges of companies operating in pharmaceuticals

<sup>1</sup> Data are derived from Amadeus version 7.07 dated 14.11.2012.

<sup>2</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines, July 1995, 1.45 Use of an Arm's Length Range.

industry both in Turkey and other countries can be brought to a more acceptable level through various adjustment methods. While calculating the adjustments, another option is to apply various parametric tests to the financial information derived from Amadeus for Turkey against the financial information of other countries in the scope of statistical theory. We are of the opinion that the T-Test may be used in this context; T-Test is an application also known as "Small Sampling Theory" where averages pertaining to two groups are compared. This method determines whether the differences between the averages of two groups are significant incidentally or statistically. By applying this method, we can form hypotheses about whether there are significant differences between the average operating profit margins of the companies operating in pharmaceutical industry in Turkey and in other countries subject to comparison. If no significant difference is detected after these hypotheses are tested on certain reliability levels, operating profit margins of other countries can be used as benchmark for Turkish companies without being subject to any adjustment. If any significant difference is detected, it is possible to calculate the scale of adjustment and therefore maximize the reliability level in terms of statistical theory.

Transfer pricing application in our country has also given rise to various difficulties for companies with regard to documentation. There is no detailed and official guideline published by the Tax Authority about how external benchmarking studies should be conducted, while there is also an ambiguous approach to various international databases such as Amadeus. However, as access to public financial statements in Turkey is quite limited and there is no such local database, international databases are inevitably accessed quite frequently. In order to overcome the practical difficulties of finding comparable companies, it should be accepted that these databases yield reliable results because the effect of the functional differences on net operating profit margin is reduced, particularly in external benchmarking studies based on net operating profitability.

On the other hand, in order to refine the socioeconomic comparability creating hesitations in terms of the reliability of results, implementation of statistical applications exemplified in our article should be regarded as an alternative action.

It is theoretically possible compare the profitability of companies included in Amadeus and operating in Europe with the profitability of companies operating in the same sector in Turkey through parametric methods in a more reliable way. In this scope, we hope that the disputes regarding the utilization of Amadeus and similar international databases in Turkey are ceased at least until a local database is created. We also hope that the documentations prepared as using these resources are accepted as reasonable and valid documents, and more time and resource is allocated to make statistical research and develop scientific references for the utilization of these documents more reliably in the scope of comparability analyses.

## **Importance of the benefit test in terms of intra-group services within the scope of transfer pricing**

Today, transfer pricing issue has particularly begun to constitute a gradually growing risk area for multinational enterprises (MNE) as a result of both the additional regulations made by tax authorities and the changes introduced by international authorities. The developments in question have lead to a pressure on tax management of MNEs.

As a result of 2008 financial crises, MNEs that increase their efforts towards minimizing costs have resorted to centralize the services to assist group members by means of creating a capacity, particularly in administrative, technical and commercial services. Concordantly, they have established holding or group service centers which render central management services such as taking all strategic decisions and providing coordination and control functions within the group.

Transfer of such centralized services to group members is known as intra-group services.

Within the framework of the Turkish tax legislation, in the section 11 of the Transfer Pricing General Communiqué series no. 1, it is stated that the "Intra-Group Services" cover the performance of all management, coordination and control functions as well and the cost of rendering such services by the parent company, a group service center, or another group member.

In the analysis of services rendered by a group company to one or more group companies, Turkish legislation requires the economic value or commercial contribution and the benefit which can make a difference in the commercial position of the service receiver to be analyzed.

This concept called benefit test takes place in the OECD guidelines as well as within the scope of the Turkish transfer pricing legislation which is prepared based on the principles set out in the OECD guidelines; and the importance of the test in question is emphasized in for justification of the performance of intra-group services.

OECD guidelines state that a payment made by a group company does not constitute a sufficient evidence for the provision of the services in return for the payment. Moreover, it is also stated that absence of payment or agreement between the parties regarding the services does not mean that the services have not been rendered.

Similarly, Turkish legislation states that the need for the services from the perspective of the purchasing entity must be evaluated in order to determine that the intra-group services has in fact been received which constitutes the basis of the benefit test concept. Within the scope of the benefit test, it is stated that in order to determine whether an intra-group

service has been rendered, it is necessary to examine whether the service in question provides a commercial or economic value that would strengthen the commercial position of the receiving entity.

In this respect, it can be concluded that if a group company receives a service it does not need from the related parties, the company in question is not considered receiving a real service.

Consequently, it must be confirmed from the perspective of the purchasing entity, that the intra-group service creates an actual economic benefit; and the service in question must be subjected to benefit test in order to reach a conclusion in this regard.

Determination of a benefit is relatively difficult in terms of aforementioned central services. Therefore administrative and operational services rendered by the group headquarters or group service center must be subjected to benefit test. Within this context, first step is to analyze whether an independent companies, under the similar conditions would accept to bear a certain cost in return for the similar services.

In the application of benefit test, the following questions must be answered:

1. Would an independent company under the similar circumstances purchase the services in question from another independent company and be willing to pay for the related costs?
2. In case that an independent company does not procure the services in question externally, would the company perform the services in-question in-house for itself?
3. Is there any active relation between the received services and the obtained or expected benefit?

If an independent company does not prefer any one of the first two alternatives or the answer of the third question is "No", it will be concluded that the services in question have not been needed. This implies that the service does not provide any benefit to the purchasing company.

Together with the main conditions stated above, it must also be considered whether the service is duplicative and whether the arm's length price or cost is applied on the delivery of the service. Duplication of services that the company is performing for itself, or that is being performed by a third party will imply that these services have not been needed.

### **Special considerations for the benefit test**

In seeking whether the intra-group service has been rendered or not, on-call services, shareholder activities, and incidental benefits attributable to being part of a group particularly require consideration of the facts and circumstances of each case separately.

The OECD guidelines states that in consideration of on-call services available within the group to be rendered to group members upon request, firstly potential need for the service

must be evaluated. Secondly whether the services can be obtained promptly from other sources must be considered. Here again, the remuneration an independent company will be willing to pay to obtain this kind of services under similar conditions will be taken into consideration in order to consider that an intra-group service is rendered.

Another issue is associated with the activities deemed necessary by the shareholder as an investor, known as "shareholder activities". These activities refer to the services a company would not be purchasing had it been independent. If the company is in fact willing to pay the cost solely because of being a member of a group those activities will not be considered intra-group service.

Finally, the fact that a company obtains an incidental benefit as a result of being a member of a group (by means of an increase in its activity, scale economy and other synergies) generally is not considered as intra-group services. However, in the cases where the service activity in question is performed in the name of a specific group member, then an intra-group service will be in question.

Benefit test in terms of allocation and distribution of intra-group services costs

After analyzing an intra-group service allocation under the benefit test and evaluating the justification of the allocation, the next step will be to determine whether the cost charged and remuneration paid hereby is at arm's length.

OECD guidelines mention two types of charging methods; direct-charge method and indirect-charge method through cost allocation or apportionment...

Direct-charge method can easily be used in cases where it is obvious that a service has been rendered; and especially if an MNE renders the specific services to unrelated third parties at the same time, determination of whether the cost or price is at arm's length is relatively easier.

Since it is very difficult in practice to apply direct method in transfer of intra-group services, MNE groups may use indirect-charge methods in allocation of services that cannot be charged directly to the group members. The benefit that the services provides and the similar transactions performed between independent companies will be taken into consideration in determination of whether the applied remuneration or cost is at arm's length.

It can be concluded that, in the scope of both the OECD guidelines as well as the Turkish transfer pricing legislation, benefit test is considered as a tool aiming to examine whether the services have in fact been rendered and whether the purchasing company actually needs the services in question and to present the results with concrete data evidencing the benefit as much as possible.

In this respect, if the benefit test demonstrates that the purchasing company has not obtained a benefit from the service or there is no active relation between the obtained benefit and the purchased services, the tax authorities will not

allow the purchasing company to deduct the costs borne in determination of corporate tax base.

Benefits obtained from an intra-group service purchase or benefits expected from the transaction must be analyzed together from the perspective of both of the parties. The basis of the benefit analysis is that there must be a positive change in the economic situations of the parties due to the transaction in question or there must be an expectation of such a change in order to mention an actual intra-group service. In addition, if there is a duplication of services within the group, it will be concluded generally that such services are not needed and this service will have to be analyzed separately in consideration of the facts and the circumstances.

Determination of the benefit obtained or expected to be obtained by means of evaluating each service separately; evaluation of whether an independent company under the similar circumstances would be willing to pay for the similar costs; and the causal relation between the obtained benefit and the purchased service must be taken into consideration. In light of the current economic conditions, transfer pricing regulations constitute an important risk area for MNEs; however, the risks in question can be minimized by carefully analyzing and considering the positions of the parties in terms of the intra-group services.

## **Tax inspectors' approach in the transfer pricing inspections and the difficulties in the application of comparable uncontrolled price method**

In tax systems where tax return system applies, the accuracy of the tax returns is provided with active tax inspections, as in our country. Recently, it is observed that the tax inspections aiming to prevent tax losses resulting from transfer pricing are performed more frequently. In the process of restructuring tax inspection in our country, "Group Presidency of Thin Capital, Transfer Pricing and Foreign Profits" was founded within the Tax Inspection Board and it is aimed to specialize on international transfer pricing process by examining the transfer pricing applications of other countries.

In the inspections, the prices which taxpayers apply in transactions performed with related parties are analyzed by means of comparing them firstly to the internal benchmarks and to prices in the market when internal benchmarks are not present; and then it is concluded whether they comply with arm's length principle or not. Inspectors' approach is that the comparable uncontrolled price method stands out as the most direct and reliable method in local regulations; so it must be preferred and applied by taxpayers. This leads to difficulties for taxpayers in cases where it is not possible to apply the method in question. Within this scope, the purpose of our article is to suggest opinions on the general approach of tax inspectors in the transfer pricing inspections and to address the difficulties taxpayers undergo in the application of comparable uncontrolled price method which is used by the inspectors to test compliance of prices applied in related party transactions to the arm's length principle.

In inspections performed by the tax administration, they seek for compliance to market prices in transfer prices applied in transactions between related parties and this compliance is evaluated within the framework of comparability analysis. In this respect, inspectors find it appropriate to use comparable uncontrolled price method which allows determination of compliance to arm's length principle within the scope of comparability analysis for transactions between related parties.

The comparable uncontrolled price method is among the traditional methods in our tax applications. In the regulations, it is stated that traditional methods must be preferred to other methods and other methods will only be applied when there is no application field for traditional methods.

When the local transfer pricing regulations are examined, it is concluded that the most appropriate benchmarks to be compared are the transactions which the company performs with the third parties under similar conditions, namely the internal benchmarks. When internal benchmarks

are available, application of comparable uncontrolled price method is relatively easier. In the application of this method, it will be adequate to determine the transaction which has been performed with unrelated parties and can constitute a benchmark, analyzing the conditions of the determined transaction, and to compare the price applied on the transaction to the price of the controlled transaction. However, in cases where there is no internal benchmark and especially where it is not possible to find a market price that can constitute an external benchmark (which is not possible most of the time), the method in question becomes almost not usable for taxpayers.

Since the companies in Turkey cannot gain access to price data of the companies that can constitute benchmarks for them, it becomes impossible to make a price comparison on the basis of external benchmarks; and consequently to apply the comparable uncontrolled price method. Despite all these problems, the administration insists in the inspections that internal and external benchmarks must be determined and the compliance of the prices applied in related party transactions to the arm's length principle must be analyzed with price comparisons, prompting taxpayers to find different solutions. For these reasons, when taxpayers cannot determine the prices or costs they will apply in transactions in accordance with the comparable uncontrolled price method, they tend to use other profitability methods which are most suitable for the nature of the transaction. In this respect, when it is required to make an analysis by means of external benchmarks, companies that can constitute benchmarks for the inspected company are determined by international databases, their financial statements are inspected and the profitability of these companies are compared to the profitability of the inspected company.

However, the profitability methods applied by taxpayers can be ignored by tax inspectors. The compliance of the prices applied on the transactions are tested with comparable uncontrolled price method, the prices of confidential benchmarks obtained by public force are compared to the prices applied by taxpayers and when the pricing is determined not to be arm's length, penal assessments are made. Ignorance of the difficulties taxpayers have in finding benchmarks due to factors such as the inability to gain access to the price data of competing companies, unlike the administration or absence of databases to reach price data may bear unfair results. Furthermore, taxpayers become defenseless since the confidential benchmark data are not revealed even in the inspection process, in other words taxpayers are not provided with the data constituting basis for the inspection.

The problem of failing to gain access to prices of external benchmarks in the application of comparable uncontrolled price method under similar conditions can be overcome when the administration provides the taxpayers with the feasibility to reach adequate and reliable data sources. In cases where sources enabling to apply the comparable uncontrolled price method in a reliable way are not provided to taxpayers, inspectors should tolerate the application of other profitability methods suitable to the nature of transactions, determination of independent external benchmarks through foreign databases or other sources and comparisons of profitability.

It would be beneficial to emphasize this point: just as companies have to state in their transfer pricing documentation reports that they firstly made an internal benchmark investigation to obtain comparable prices but could not determine any reliable internal benchmark, and that's why they had to use other methods aiming profitability; similarly inspectors should explain in detail in their transfer pricing inspections why the transfer pricing method adopted by taxpayers is not the most suitable method for the nature of the transaction and why the comparable uncontrolled price method must be used persistently.

## The concept of "Treasury loss" in Turkish transfer pricing regulations

### I. Introduction

"Disguised profit distribution through transfer pricing" regulation in the article 13 of the Corporate Tax Law no. 5520 was introduced due to the incompliance of "disguised profit" concept regulated under the article 17 of the Law no. 5422 with the international tax provisions, the uncertainties in the Law and the difficulties in the application of the article. This regulation was based on OECD guidelines in general. In this way, the regulation in question was aimed to be in parallel with the international tax provisions and uncertainties were aimed to be decreased and more objective criteria was introduced regarding the evaluation of the issue. No restriction was observed in the applications regarding the domestic transactions performed with related parties within the scope of the article 13. Afterwards, in emerging criticisms asserting that the scope of the regulation was too wide and in most of the judicial decisions regarding disguised profit distribution, Treasury loss condition was sought for the realization of disguised profit distribution and this case lead to the necessity to make an addition to the related article. As a result, with the paragraph no. (7) of the article 21 of the Law no. 5766, it shall be accepted that the income derived from the domestic transactions that the work places or permanent representatives in Turkey of resident and non-resident corporations perform among themselves under the scope of related party has been distributed in a disguised manner depending on the condition that there is Treasury loss. Treasury loss refers to deficient or late accrual of all kinds of taxes which are required to be accrued in the name of the corporations and related persons due to the prices and values which are determined contrary to the arm's length principle. This regulation shall be applied for the income of 2008 and following years.

The regulation of Treasury loss was introduced by means of the principle "accrual of the tax within the time indicated in the Law" in the article 341 of the Tax Procedures Law. In case a reduction occurs in tax base as taxpayers do not fulfill their taxation duties completely or on time due to disguised profit distribution, presence of "Treasury loss" will be accepted and transfer pricing provisions will be applied for the parties to the transaction. However, it should be noted that the most

important difference between tax loss and Treasury loss is that in Treasury loss, the parties of the transaction that will be tested for compliance with the arm's length principle are evaluated together.

## II. Opinions on the addition of "Treasury loss" as a condition to the article 13 of The Corporate Tax Law

Before the regulation stipulating that the Treasury loss condition shall be sought for domestic transactions in disguised profit distribution through transfer pricing in the article 13/7 of the Corporate Tax Law, different opinions were prevailing regarding whether Treasury loss condition would be sought in realization of disguised profit distribution. However, although the discussions on whether Treasury loss condition would be sought came to an end with the new regulation, the discussions on positive and negative effects of this regulation on the application of transfer pricing mechanism still continue.

## III. The scope of the regulation introduced to The Corporate Tax Law

As per the regulation introduced with the paragraph (7) added to the article 13 of the Corporate Tax Law with the Law no. 5766, in order to speak of disguised profit distribution due to profits arising from domestic related party transactions between

- ▶ Resident corporations,
- ▶ Resident corporation and nonresident corporation' offices or permanent representatives in Turkey,
- ▶ nonresident corporations' offices or permanent representatives in Turkey,

treasury loss must occur as a result of these transactions.

Under the regulations introduced to the article in question;

- ▶ The regulation covers domestic transactions. This condition will not be applied in cases where at least one of the parties is resident abroad.
- ▶ The regulation will be effective for the profits of 2008 and the following years.
- ▶ Transactions performed with related real persons can be subjected to tax assessment within the framework of the provisions regarding transfer pricing without causing stipulation of Treasury loss.
- ▶ Treasury loss has been defined as incomplete or late assessment of all kinds of tax sums that must be assessed, as in tax loss.

## IV. All kinds of taxes concept in Treasury loss

Although definite provisions regarding the stipulation of Treasury loss within the scope of "disguised profit distribution through disguised profit" were introduced with the regulation in the article 13/7 of the Corporate Tax Law, there is no other regulation or explanation made by the Financial

Administration regarding the issue. Furthermore, there is no reason for this regulation introduced at the last minute while the Law no. 5766 was being discussed in Great National Assembly of Turkey. In this respect, the concept of "all kinds of tax sums" in the Law caused arousal of different opinions regarding in which taxation period Treasury loss will be taken into account or how the tax assessed incompletely or late will be detected. One of these opinions supports that the concept of all kinds of tax sums refers to income taxes, in other words to corporate tax and withholding on corporate profit when we look from the perspective of corporations. Another opinion asserts that the issue of Treasury loss due to domestic transactions between related parties must be evaluated not only in terms of corporate tax, but also in terms of VAT, BITT and other transaction taxes.

## V. Conclusion

Since there is no explanation of the Financial Administration regarding Treasury loss apart from this regulation introduced with the Law no. 5766 and there is no reason for this regulation introduced at the last minute while the Law no. 5766 was being discussed in the Grant National Assembly of Turkey, the regulation in question has lead to many discussions in the application rather than preventing uncertainties.

The most prominent of these discussions is on the concept of "all kinds of tax sums" in the related article of the Law. Interpretation of a provision in the corporate tax law as covering all transaction taxes in its widest scope creates an uncertainty among taxpayers and the tax authority is expected to clarify the issue with additional explanations

# Adjustments and their tax effects in the context of transfer pricing

## I. Introduction

Nowadays, transfer pricing is the most significant method used by companies to maintain their competitive advantage and to ensure tax optimization across their intensive business relations. Since transactions conducted between companies and their related parties have gained importance, tax authorities of many countries add various tax security mechanisms to their local legislation in order to prevent tax bases from being reduced through transfer pricing.

Regulations about disguised profit distribution through transfer pricing have been added to our legislation as one of the tax security mechanisms in terms of corporate tax. In this regard, transfer pricing refers to the price or value applied in the purchase or sale of goods and/or services between related parties, and related party transactions are expected to be conducted in line with the arm's length principle.

Arm's length principle means that "the price or the value applied in purchase or sale of goods or services with related parties is in compliance with the price or the value which



would be applied in case there was no such a relation" (CTL art. 13/3). Arm's length principle is an essential means of security in terms of transfer pricing.

Tax legislation stipulates that if the values or prices applied in transactions conducted with related parties conflict with the arm's length principle, they shall be considered to have been distributed as disguised profit. Therefore, companies must adjust their transactions of this kind.

Our article provides information and explanation on the adjustments to be made in terms of income tax, corporate tax and indirect taxes and the tax effects of these adjustments as a result of disguised profit distribution through transfer pricing.

## II. Legislation

The regulation in the Corporate Tax Law no. 5520 aims to prevent the transfer of profits from one company to another related company through the pricing of goods or services. By using this method, companies are able to transfer their profits from taxable areas to tax-free areas or areas with less tax burden, and this can cause the reduction of the corporate tax base. This transfer of profits is conducted by determining lower or higher prices or values compared to arm's length prices or values.

Paragraph 6 of article 13 of the Corporate Tax Law no. 5520 states that, "In the application of Income and Corporate Tax Laws, the profit distributed wholly or partially through transfer pricing is considered as amount transferred to the business headquarters for non-residents or dividend distributed as of the last day of the fiscal period when the conditions in this article are satisfied. Previous taxations are adjusted accordingly by taxpayers who are parties. In order to make this adjustment, the taxes assessed in the name of the corporation distributing disguised profit should be final and have been paid."

The grounds for the article are as follows: "... as per the regulation, in the application of income and corporate tax laws, the profit distributed wholly or partially through transfer pricing shall be considered as amount transferred to the business headquarters for non-residents or dividend distributed as of the last day of the fiscal period when the conditions in this article are satisfied. The main reason for introducing this provision is to enable the taxpayer receiving the disguised profit to make an adjustment as well when the taxpayer distributing disguised profit through transfer pricing is challenged by the authority. When the profit distributed in a disguised manner is deemed dividend, taxpayers will benefit from exemption provisions in relation with this dividend; therefore, 'counter-party adjustment' will have been made between the parties to the transaction. Hence, repeated taxation on the same transaction will be also prevented. The amount calculated by accepting the distributed dividend as net dividend and grossing it up shall be subject to withholding at the rates determined according to the legal nature of shareholders."

The following section will discuss the transfer pricing adjustments required by our legislation and tax effects of these adjustments in detail.

## III. Adjustments in the context of transfer pricing and their tax effects

In terms of compliance with transfer pricing legislation, companies are expected to accurately analyze the transactions they conduct with their related parties as from the beginning of the period and to determine the method to be used for pricing these transactions. If transaction amounts are in line with market prices, disguised profit distribution through transfer pricing will not occur within the period. On the other hand, if purchases or sales of goods or services are conducted with related parties at values or prices conflicting with the arm's length principle, the price of the relevant transaction can be adjusted within the period by invoicing.

In other words, taxpayers can make adjustments through invoicing at any time during the period in order to avoid disguised profit distribution deemed as dividend distribution. In such cases, sales prices and arm's length prices should be equalized with price difference invoices. If there is a delivery or service subject to VAT in transactions that must be conducted via invoice, VAT base will also be affected by this adjustment. As per article 35 of the VAT Law, the seller shall adjust the VAT calculated, whereas the purchaser shall adjust the deductible VAT amount.

Pursuant to article 13 of the Corporate Tax Law, the profit distributed wholly or partially through transfer pricing is considered as amount transferred to the business headquarters for non-residents or dividend distributed as of the last day of the fiscal period when the conditions in this article are satisfied. Previous taxations are adjusted accordingly by taxpayers who are parties. As detailed above, if the sales price can be adjusted to the market price within the period, disguised profit distribution through transfer pricing will not occur; therefore, it can be considered that the adjustment indicated by the mentioned Law is not the adjustment through invoicing.

In this regard, in our article, adjustments in terms of transfer pricing are discussed as the adjustments made in cases where the fiscal period has been closed and it is no longer possible to make changes in closed accounts.

Adjustments in terms of transfer pricing cover the adjustment of the tax base of the related period on the tax return in order to eliminate the risk of disguised profit distribution through transfer pricing so as to avoid tax assessments with penalty or delay interest in a possible inspection. These adjustments may also cover the adjustment of previous taxations by means of the voluntary application of the taxpayer (with penitence) or upon the detection of the tax authority (as a result of tax inspection).

These adjustments in terms of transfer pricing and their tax effects are as follows.

## A. Adjustment on the tax return

This covers the adjustment of the tax base of the related period on the tax return in order to eliminate the risk of disguised profit distribution through transfer pricing so as to avoid penalized assessment or an assessment with delay interest in a possible inspection.

The profit considered to have been distributed in a disguised manner should be included in the profit by being added to the "additions" line in the corporate tax return by the company distributing profit. The party deriving this profit shall deem this amount as dividend and make adjustments according to the legal nature of the person to whom profit has been distributed. The related party considered to have received the profit should be able to make this adjustment in the same taxation period.

Article 13 of the Corporate Tax Law and Transfer Pricing General Communiqué series no. 1 provide explanations on how adjustments should be made according to the legal nature of the person to whom the disguised profit is transferred.

- ▶ If the person/company to whom disguised profit is distributed is a fully liable taxpayer corporation, the amount of the distributed disguised profit shall be evaluated within the scope of exemption for participation income, pursuant to clause 1-a of article 5 of the Corporate Tax Law.
- ▶ If the person/company to whom disguised profit is distributed is a limited liable corporation apart from those who derive dividends through a place of business or permanent representative in Turkey, the amount of the distributed disguised profit shall be accepted as net dividend distributed, and this amount shall be grossed up and subjected to withholding tax pursuant to paragraph 3 of article 30 of the Corporate Tax Law.
- ▶ If the person/company to whom disguised profit is distributed is a company exempt from corporate tax, the amount of the distributed disguised profit shall be again accepted as net dividend, and this amount shall be grossed up and subjected to tax withholding pursuant to paragraph 2 of article 15 of the Corporate Tax Law.
- ▶ If the person/company to whom disguised profit is distributed is a resident or non-resident real person, the amount of the distributed disguised profit shall be accepted as net dividend, and this amount shall be grossed up and subjected to tax withholding pursuant to clause 6/b of article 94 of the Income Tax Law.

Another issue regarding these adjustments is how the calculated or deductible value added tax will be affected if the prices of goods and services are set higher or lower compared to the arm's length price.

As known, the profit transferred in a disguised manner through transfer pricing is a non-deductible expense according to article 11/c of the Corporate Tax Law. At the same time, as per article 30/d of the VAT Law, value added taxes paid due to the expenses which cannot be deducted in the determination of profit as per Income and Corporate Tax Laws may not be deducted from the value added tax calculated. Furthermore,

VAT Circular no. 60 states that these profits which are subject to adjustment and considered to have been distributed in a disguised manner may not be deducted in the determination of corporate profit and therefore value added taxes that have been paid may not be deducted either.

## B. Declaration with penitence

If taxpayers notice that the amounts applied in transactions have been determined contrary to the arm's length principle at any time following the submission of return, they can make adjustments by submitting a declaration with penitence. However, tax loss will have occurred at this stage.

In this case, the adjustment can be made by correcting the tax base through "declaration with penitence". When taxpayers make adjustments under the penitence provisions in article 371 of the Tax Procedures Law, no tax loss penalty shall be imposed; only delay charge at the rate specified in article 51 of Law no. 6183 (1,4% per month as from 19.10.2010) shall be calculated for each month and fraction thereof.

On the basis of the provision "In order to make this adjustment, the taxes assessed in the name of the corporation distributing disguised profit should be final and have been paid" in paragraph 6 of article 13, adjustment of the other taxpayer is expected to be automatically made by the taxpayer provided that the tax assessed as a result of the adjustment has been finalized and paid.

In adjustments made by taxpayers through declaration with penitence, withholding and VAT amounts to be applied to the amount accepted as net dividend by the party to whom disguised profit is distributed are parallel with the applications described above in the section "Adjustments on the tax return".

## C. Adjustment after tax inspection

Taxpayers may choose not to make any adjustment by taking the risk of potential assessments with penalty and delay interest (although this is not suggested due to heavy penalties).

The amounts detected to have been distributed as disguised profit in the tax inspection shall be accepted as net dividend by the party to whom profits have been distributed. Withholding and VAT amounts to be applied to this amount are parallel with the applications described above in the sections "Adjustments on the tax return" and "Declaration with penitence".

If profit distribution through transfer pricing is detected during a tax inspection, companies will be definitely obliged to pay tax loss penalty and delay interest. In this case, counter party adjustments again require the finalization and payment of the assessed taxes. Finalization of tax means that tax has become incontestable because no lawsuit has been filed within the litigation period, judicial authorities have taken their final decision or settlement has been reached. Under these conditions, the counter party can make voluntary adjustment, as detailed in the section "Declaration with penitence".

## IV. Conclusion

Transfer pricing is a significant tax security mechanism for companies.

As mentioned in our article, explanations in Transfer Pricing General Communiqué series no. 1 indicate that for a transaction conducted contrary to the arm's length principle during the period, taxpayers can make necessary adjustments during or after the taxation period.

Therefore, in the light of the explanations above, companies should review the transactions they have conducted within the period as well as their period-end transactions with respect to transfer pricing. In this regard, companies can reduce the risk of being subject to a penalized assessment in the future by adjusting their transactions contrary to the arm's length principle without delay.

# Evaluation of the related party concept described in our legislation, in the framework of the OECD Transfer Pricing Guidelines

## I. Introduction

Today, international trade grows continuously due to globalization. This causes an increase in the economic activities in the field of international tax laws and requires introduction of new arrangements. The subject "Transfer Pricing and its Position in the Turkish Tax System" occupies a great part of the agenda of tax authorities and companies in Turkey, which go through the globalization process.

Transfer pricing refers to the fee/price/value applied in the purchase or sale of goods or services performed between related parties. The simplest way of distributing disguised profits through transfer pricing is directly receiving a benefit from an enterprise through a transaction concealed under a special legal agreement, by the shareholder of the enterprise or by other related parties.

In this article, we will discuss the concept of related party in respect of the transfer pricing applications in our legislation, and the concept of related party described in OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) regulations, which constitute example applications in international area.

## II. Evaluation in terms of the Corporate Tax Law

Under the "General Communiqué on Disguised Profit Distribution through Transfer Pricing" series no.1, which was prepared as per the article 13 of the Corporate Tax Law no. 5520 enforced on 01.01.2007, the concept of related party

includes the following;

- ▶ companies' own shareholders,
- ▶ real or legal persons with which companies or their shareholders are associated,
- ▶ real persons or companies to which the companies or their shareholders are directly or indirectly affiliated in terms of management, supervision or capital,
- ▶ real persons or companies under influence of companies or their shareholders, in terms of management, supervision or capital.
- ▶ Shareholders' spouses,
- ▶ Shareholders' or their spouses' lineal kin, collateral kin including third line and affinity.

### A. The company's own shareholders

While describing the concept of related party, the General Communiqué series no. 1 on Disguised Profit Distribution through Transfer Pricing provides a quite broad approach, by including all real persons or companies which directly or indirectly have a share in the companies' capital, regardless of the capital or dividend ratio. Purchases or sales of goods or services not performed in line with comparable transactions with these parties shall be deemed as disguised profit distribution through transfer pricing.

### B. Real person or legal entity with which companies or their shareholders are associated

#### 1. Real persons with which the company is associated

The term "real persons with which the company is associated" refers to individuals such as employees of the company and other real person shareholders of private companies where the company has shares, excluding real persons with shares in the company.

The General Communiqué series no. 1 on Disguised Profit Distribution through Transfer Pricing states that in cases where the relationship between the company and its employees is solely limited to an employee-employer relationship, the company and its employees shall not be considered within the scope of related party with respect to the remuneration payments made to the employees; however, transactions that go beyond the employment relationship mentioned above shall be considered transactions conducted with related parties.

#### 2. Companies with which the company is associated

The term refers to the companies, apart from the company's own shareholder, of which the company itself is a shareholder, in other words the subsidiaries and affiliates of the company. If a company is a shareholder of another company, the

two companies shall be considered as related, and if it is a shareholder of another company through the company of which it is a shareholder, they shall be considered to be indirectly related to each other. At this point, our legislation does not impose any restrictions in terms of shareholding ratio.

### **3. Real persons with which the company's shareholders are associated**

The shareholders' spouses, the shareholders' or their spouses' lineal kin, collateral kin including the third line and affinity, as well as real persons engaged in "economic and social relations" with the company's shareholders are specified among related parties.

The fact that there is no precise limit and level in such relations provides the tax authority with quite a broad range of related parties and may lead to subjective evaluations during inspections.

### **4. Companies with which the company's shareholders are associated**

Other companies where the company's shareholders have shares or companies where the real persons related with the shareholders have shares.

### **C. Real persons or companies to which the companies or their shareholders are directly or indirectly affiliated in terms of management, supervision or capital**

The term refers to persons such as the chairman and members of the board of directors, general manager, senior managers, and senior officers of the same level which may have direct or indirect influence over the decisions of the company, without the existence of a shareholder relationship. No shareholding relations are required at this point.

For instance, the persons to which a company lends money to an extent and in constancy that may result in having direct or indirect influence over their decisions can be accepted to be under the influence of the company. Similarly, in the case that the Limited Company (A) which is engaged in manufacturing operations utilizes the input obtained from the same real person constantly or conducts a large portion of its purchases and/or sales from the same company, this company can also be accepted to be under the influence of the aforementioned real person/company.

If there is solely a dealership relation within the framework of the ordinary commercial activities between a real person/company and another real person/company, the aforementioned real person or company shall not be considered within the scope of related party with respect to the goods and services pertaining to the dealership. On the other hand, with respect to the transactions apart from the purchase and sales of goods and services which constitute the main activity of the dealership, they may be considered within the scope of related party.

With the "distributorship" practice included in the scope, under the amendment introduced to the transfer pricing legislation with the General Communiqué series no. 2 on Disguised Profit Distribution through Transfer Pricing, persons who are engaged in a distributor relation in Turkey are not deemed within the scope of related party, while persons who conduct distribution activities in Turkey for non-resident companies have been included in the scope of related party regardless of the shareholding status.

### **D. Shareholders' spouses**

Spouses of the company's shareholders are listed first among real persons with whom the real person shareholders are related. The term refers to individuals legally married to the shareholder.

### **E. Shareholders' or their spouses' lineal kin, collateral kin including third line and affinity (personal relations based on kinship)**

Shareholders' or their spouses' mother, father, grandmother and grandfather, children and grandchildren, as well as collateral kin including the third line and affinity shall be deemed as related parties. Lineal kinship in the definition of related party refers to the kinship between individuals who descend from the same line.

## **III. Evaluation in terms of the OECD**

The transfer pricing practice, which has been receiving particular focus as a consequence of the US application and increase of economic activities in the international area, has been addressed by the OECD as well. The OECD Guidelines are of great importance since they constitute an example model on the international platform.

The fact that applications in Turkey are also based on the recommendations in the OECD Guidelines makes these guidelines even more important. The transfer pricing application stipulated under the article 13 of the Corporate Tax Law no. 5520 is deemed a critical step towards expanding the scope of the Turkish Tax System on international level and eliminating the inadequacy of the previous applications.

There is no direct description in the OECD Transfer Pricing Guidelines regarding the definition of related party and the Guidelines refer to the article 9 of the OECD Model Tax Convention regarding the issue.

According to the article 9 of the OECD Model Tax Convention, in cases where "an enterprise directly or indirectly participates in the governance, control or capital of another enterprise" or "the same individuals directly or indirectly participate in the governance, control or capital of the same enterprises", these enterprises shall be deemed to be "affiliated".

#### IV. Conclusion

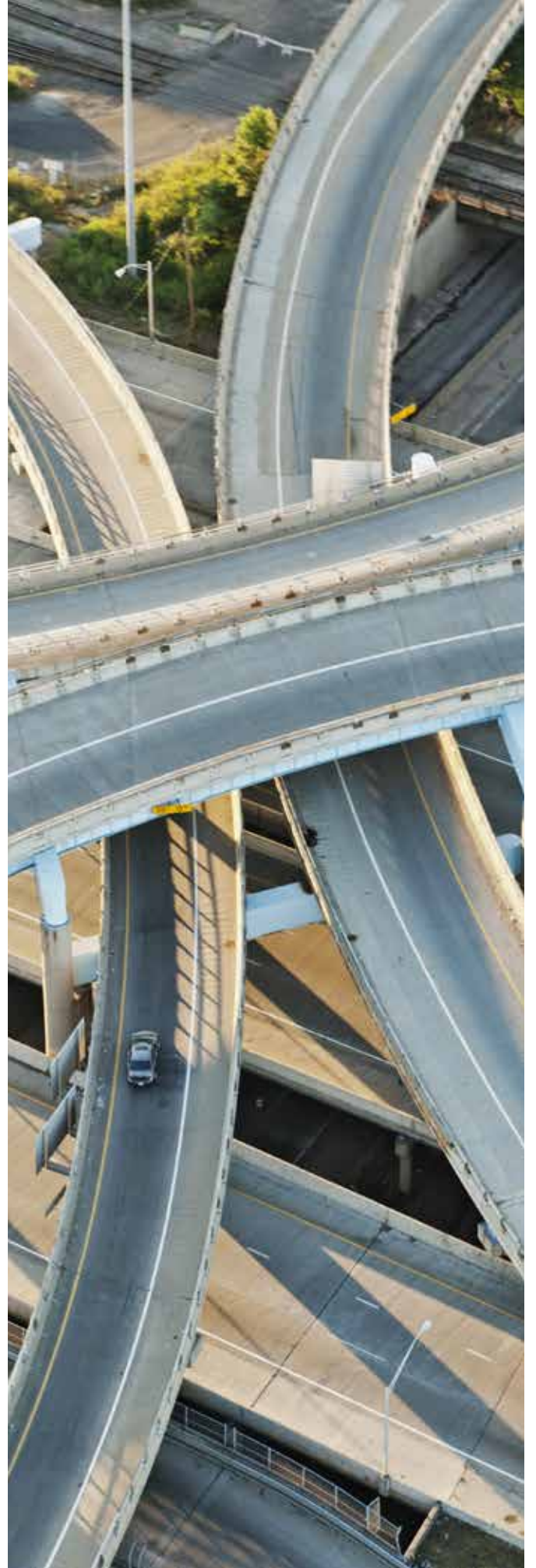
The description of related party prescribed by Law has gone way beyond the description prescribed in OECD transfer pricing guidelines, through the general communiqués published with respect to disguised profit distribution through transfer pricing by the Tax Authority.

Such an expansive interpretation of the concept presents a challenge for application. The Tax Authority tends to expand the scope of related party by introducing various criteria not specified in the Law. According to OECD Guidelines, the concept of related party is evaluated only in terms of governance, control and capital, while our legislation also treats real persons with capital that would not entitle that person to governance and control on the company as related parties.

For example, even a real person shopping from the store of a publicly listed company where he has shares could be deemed related party. As these examples show, the extremely complicated description of the concept, which ranges from shareholders to affinity by marriage, can lead to documentation issues during reporting.

As stated in the part titled "Evaluation in terms of the Corporate Tax Law", as a result of the 8th paragraph added to the article 3.2.1 of the Communiqué series no. 1, under the article 1 of the General Communiqué series no. 2 on Disguised Profit Distribution through Transfer Pricing, distributors have been accepted as related parties regardless of the existence of a shareholding relation. This has further expanded the definition of related party, which is already too broad and thus criticized. It could also be said that the decision on distributor relation conflicts with the international legislation as well, since it is does not fall in the scope of "governance, control, capital" in the article 9 of the OECD Model Tax Convention.

In the light of these explanations, considering the definition of related party which covers an extremely broad area, the disguised profit distribution through transfer pricing practice, which is expected to be associated with more objective criteria under the Corporate Tax Law, will most probably result in highly individual and subjective interpretations in the days to come.



## Dünyadan vergi haberleri

Ceren Özkan

### İngiltere

#### Starbucks'ın vergi incelemesi sonuçlandı

40 milyar ABD Doları piyasa değeri ile Mc Donalds'tan sonra dünyanın ikinci büyük restoran-cafe zincirine sahip olan Seattle merkezli Starbucks'ın, İngiltere'de faaliyet gösterdiği 14 yıl boyunca sadece bir yıl kurumlar vergisi ödemesi üzerine İngiltere Vergi İdaresi Starbucks için İngiltere'de vergi incelemesi başlattı.

Şirketin uzun yıllardır vergilendirilecek kazanç beyan etmemesinin basın aracılığıyla duyurulması kamuoyunun tepkisini çekti ve İngiltere'de Starbucks ürünlerine karşı bir kampanya başlatıldı. Sonraki süreçte, Starbucks İngiltere'nin 2010-2012 döneminde gerçekleştirdiği satışların 1,2 milyar İngiliz Sterlini olmasına rağmen son 3 yıldır hiç kurumlar vergisi ödemediği gibi bilgilerin basına yansımaları söz konusu incelemeyi tetikleyen faktörlerden biri oldu.

Gerçekleştirilen inceleme sonucunda Starbucks İngiltere, 12 Kasım 2012 tarihinde İngiliz Parlamentosu'nda Kamu Hesapları Komitesi'nin (Her Majesty's Revenue and Customs) konuya ilişkin soruları yanıtladı. Bu görüşme sonrasında basına yapılan açıklamalara göre, şirketin zarar ediyor olmasının nedenleri üç ana başlık altında toplandı.

Bunlardan ilki, şirketin yaptığı royalti ödemeleriydi. Şirket satışları üzerinden % 6 oranında olmak üzere, ağırlıklı olarak isim hakkı (marka) ve ürün lisanslarına ilişkin olan ödemelerin, Hollanda'da bulunan ve Starbucks Grubu'nun Avrupa merkezi konumundaki Starbucks Coffee EMEA BV şirketine yapılmakta olduğu açıklandı.

Şirketin karlılığını doğrudan etkileyen ikinci bir husus ise üretimde kullanılan kahve çekirdekleri için ödenen tutarlar olarak ifade edildi. Şirket, kahve çekirdeklerini İsviçre'de bulunan grup şirketi vasıtasıyla satın alıyor ve bu çekirdekler grubun Hollanda'da bulunan başka bir iştiraki tarafından üretiliyor. Bu kapsamda şirket, hem İsviçre'de hem de Hollanda'da bulunan grup şirketlerine

hizmet bedeli ödemesi gerçekleştiriyor. Söz konusu ödeme tutarının şirketin karlılığını önemli ölçüde etkilediği, belirtilen hususlar arasında yer aldı.

Şirketin karlılığının beklenen düzeyden düşük olmasının diğer bir nedeni ise şirketin grup firmalarından kullandığı yüksek tutarlı krediler olarak belirtildi. Şirketin İngiltere'deki faaliyetlerini özsermaye yerine, grup şirketlerinden kullandığı krediler ile geliştirmeyi tercih etmesi sebebiyle, faaliyetlerin devamı ve yeni mağazaların açılması amacıyla grup şirketlerine önemli düzeyde borçlanıldığı ve yıllar içerisinde kayda değer tutarda faiz ödemeleri gerçekleştirildiğine değinildi.

İngiliz Parlamentosu ile yapılan görüşmeler sonucunda Starbucks İngiltere, 2013 ve 2014 yılları için toplam 20 milyon İngiliz Sterlini kurumlar vergisi ödemesi yapacağını ve Hollanda'da bulunan iştirakine % 6 olarak ödediği royalti oranının % 4,7'ye düşürüldüğünü açıkladı.

Verilen karara ilişkin olarak politikacılar ve vergi uzmanları ağır eleştiriler getiriyor. Kurumlar vergisinin "gönüllü olarak" ödenecek bir vergi olmayıp kanun ve düzenlemeler doğrultusunda ödenmesi gerektiği, Starbucks'ın İngiltere'de elde etmiş olduğu kazancın transfer fiyatlandırması yoluyla diğer ülkelere aktararak kurumlar vergisi ödemesinden kaçınılmasının, aynı sektörde faaliyet gösteren ve kurumlar vergisi ödeyen diğer İngiliz markaları ile haksız bir rekabet ortamı yarattığı Starbucks'a getirilen eleştiriler arasında yer alıyor.

#### Kaynaklar:

<http://www.bbc.co.uk/news/uk-20650945>

<http://www.bbc.co.uk/news/business-19967397>

<http://www.bbc.co.uk/news/business-20624857>

<http://www.guardian.co.uk/business/2012/dec/06/starbucks-to-pay-10m-corporation-tax>

<http://www.reuters.com/article/2012/10/15/us-britain-starbucks-tax-idUSBRE89E0EX20121015>

## Amerika Birleşik Devletleri

### Grup içi borçlanmalarına ilişkin vergi denetimleri sıklaşıyor

IRS'nin (ABD Gelir İdaresi / Internal Revenue Service) son zamanlarda grup içi borçlanmalar konusunda gerçekleştirdiği incelemeler sıklık kazandı ve kapsamı genişletildi.

İncelemelerde mercek altına alınan konular, şirketlerin transfer fiyatlandırması raporlarında yer alan bilgilerin doğruluğu, fiyatlandırma ile ilgili temel konular ve bazı durumlarda borcun mahiyeti olarak sıralanıyor.

#### Faiz oranları

Şirketlerin hassasiyet göstermesi beklenen konuların başında, faiz oranının emsale uygunluğu geliyor. IRS, şirketlerden grup içi borçlanmalarda uygulanan faiz oranlarının emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda fiyatlandırıldığını gösteren bilgi ve belgeleri içeren yıllık transfer fiyatlandırması dokümantasyon raporunun sunulmasını talep ediyor. Söz konusu raporun halihazırda bulunmadığı veya tamamlanmamış olduğu durumlarda, grup içi borçlanmalarda uygulanan faiz oranının emsallere uygunluk prensibine uyduğunun gösterilmesinde zorluk yaşanıyor.

#### Borç-sermaye ilişkisi

İlişkili kişi borçlanmaları konusunda IRS'nin getirdiği bir diğer eleştiri, söz konusu işlemlere ilişkin muvazaalı durumlar. Özellikle borcun geri ödemesi için gerekli olan faaliyet karlılığına sahip olmadığı açık olan şirketlerin bu tür bir finansman temini işlemi gerçekleştirmeleri, IRS tarafından muvazaalı işlem olarak değerlendirilen ve eleştiriye maruz kalan konular arasında yer alıyor. Bu noktada IRS tarafından incelenen temel hususun, borcu kullanan şirketin özsermaye/ yabancı kaynak oranı olduğu görülüyor.

Şirketlerin, IRS tarafından eleştirilmemeleri için almaları gereken önlemlerin en önemlilerinden biri, kredi koşullarını ve tarafların yükümlülüklerini açık şekilde ortaya koyan sözleşmelerin yapılması. Tarafların, sözleşmede yer alan tanımlar, cezai şartlar, kredi avansı vs. konularında anlaşmazlığa düşmemeleri ve önceden belirlenen söz konusu koşullarda mutabık kalmaları için sözleşmeler, önem teşkil eden konuların başında geliyor.

Bunun yanı sıra tarafların, kredinin mahiyetini, kredinin kullanılmasını gerektiren koşulları, uygulanan faiz oranlarını, kredi kullanan tarafın kredibilitesi gibi detayları analiz eden transfer fiyatlandırması raporlarının bulunması, kredi için uygulanan faiz oranının incelenmesi durumunda, faiz oranlarının emsallere uygunluğu konusunda savunma imkanını artırıyor.

İlişkili kişi borçlanmalarında anaparanın veya faiz tutarının vade sonlarında tahsil edilmemesi, borç sözleşmesinin hükümlerinin tek tarafı olarak değiştirilmesi, borç kullanan şirketin aslen böyle bir finansmana ihtiyaç duymaması gibi faktörler söz konusu işlemlerde uygulanan faiz oranı emsallere uygun olarak tespit edilmiş olsa dahi, IRS'nin eleştirebileceği hususlar arasında yer alıyor.

## Yunanistan

### Transfer fiyatlandırması mevzuatı revize edildi

Uzun süren çalışmalar sonucunda, 2013 yılı başında Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan bir değişiklik ile Yunanistan vergi mevzuatındaki transfer fiyatlandırması uygulamaları önemli ölçüde değiştirildi. Getirilen değişiklikler aşağıda özetlenmiştir:

1. İlişkili kişi kavramı genişletildi ve herhangi bir ortaklık/ hissedarlık ilişkisi olmasa dahi şirketler arasında idari ve denetim yönlerinden bir kontrol söz konusu ise yeni düzenleme ile söz konusu durumda da şirketlerin ilişkili kişi sayılabileceği belirtildi.
2. Önceki düzenlemelerde, transfer fiyatlandırması kapsamındaki işlemler sadece mal ve hizmet alım/satım işlemleri ile sınırlandırılmışken, yeni düzenleme ile ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen finansal işlemler, hisse alım satım işlemleri, gayrimenkul alım satım işlemleri gibi tüm işlemler transfer fiyatlandırması düzenlemelerine dahil edildi.
3. Yeni düzenleme ile birlikte Yunanistan'da faaliyet gösteren firmalara transfer fiyatlandırması dokümantasyonu bulundurma zorunluluğu getirildi. Ancak;
  - ▶ Tüm iştiraklerin faaliyet gelirleri toplamı 5 milyon Euro'yü geçmeyen şirketlerde, iştirakler ile gerçekleştirilen işlemlerin toplamı 100.000 Euro'yu aşmıyorsa,
  - ▶ Tüm iştiraklerin faaliyet gelirleri toplamı 5 milyon Euro'yu geçen şirketlerde, iştirakler ile gerçekleştirilen işlemlerin toplamı 200.000 Euro'yu aşmıyorsa,

söz konusu şirketlerde transfer fiyatlandırması raporu bulundurma yükümlülüğü aranmıyor. Transfer fiyatlandırması raporunun, tasdik raporunun teslim edildiği tarihten önce hazırlanması gerekiyor.

4. Yeni düzenlemeler ile mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlere ilişkin olarak belirleyeceği yöntem konusunda Yunanistan Mali İdaresi'ne başvurarak peşin fiyatlandırma anlaşması yapma olanağı getirildi. Yöntem üzerinde anlaşma sağlanması halinde, bu yöntemin iki yılı aşmamak üzere belirlenen süre ve koşullar altında kesinlik taşıyacağı ve bu şekilde tespit edilen yöntemin, belirlenen koşullar altında eleştiri konusu yapılamayacağı belirtildi. Ayrıca imzalanan peşin fiyatlandırma anlaşmasının iki kez yenilenme imkanı getirildi.

Yukarıda özetlenen değişiklikler ile Yunanistan vergi mevzuatı transfer fiyatlandırması hususunda güncellendi ve gerek Avrupa Birliği üyelerinin gerekse OECD'nin düzenlemeleri ile uyumlu hale getirildi.

## Filipinler

### Filipinler transfer fiyatlandırması mevzuatı yürürlüğe girdi

Filipinler'de transfer fiyatlandırması ile ilgili düzenlemelere yer verilen mevzuat, OECD (Organization for Economic Cooperation and Development - Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı) yaklaşımı esas alınarak hazırlandı ve 25 Ocak 2013 tarihinde resmi gazetede yayınlandı. Yayınlandığı tarihten itibaren 15 gün sonra yürürlüğe girecek olan söz konusu mevzuatta, emsallere uygunluk ve transfer fiyatlandırması yöntemleri, transfer fiyatlandırması dokümantasyon raporu, APA (Advance Price Agreement / Peşin Fiyatlandırma Anlaşması) uygulaması ve cezai şartlara ilişkin düzenlemeler yer alıyor.

## Hindistan

### Transfer fiyatlandırmasına ilişkin dava GAP Hindistan lehine sonuçlandı(\*)

Perakende giyim sektörünün önde gelen firmalarından ABD merkezli GAP International Sourcing Inc.'in (AE) % 100 oranında iştiraki konumunda olan ve Hindistan'daki tedarik merkezi olarak faaliyet gösteren GAP International Sourcing Pvt. Ltd.'nin (GAP Hindistan) transfer fiyatlandırmasına ilişkin davası sonuçlandı.

Hindistan'da faaliyet gösteren tedarik merkezi tarafından AE'ye verilen hizmetler kapsamında söz konusu tedarikçi, GAP Grubu'nun belirlediği standartlara uygun olan tedarikçilerin belirlenmesinde, ürünlerin tedarik sürecinde, malların kalite kontrolünün gerçekleştirilmesinde ve tedarik edilen ürünlerin mağazalara ulaştırılmasında etkin rol oynuyor. GAP Hindistan, söz konusu işlem için uygulanmak üzere işleme dayalı net kar marjı yöntemi kapsamında katlandığı tüm faaliyet giderlerini, % 15 oranında kar marjı ekleyerek GAP International Sourcing Inc.'e yansıtmakta idi. Gerçekleştirilen vergi incelemesinin sonucunda, vergi inceleme elemanları GAP Hindistan'ın FOB bedeli üzerinden % 5 oranında bir kar elde ediyor olması gerektiğini iddia etti. Başka bir ifade ile Vergi İdaresinin temel iddiası, maliyet bazlı bir fiyatlandırma modeli yerine, komisyon bazlı bir fiyatlandırma modelinin kullanılmasının uygun olduğu yönünde idi.

Vergi İdaresinin görüşüne itiraz eden GAP Hindistan, konuyu Delhi Vergi Mahkemesine (Mahkeme) taşıdı. Mahkemede yapılan savunmalar sırasında Vergi İdaresinin iddiaları genel olarak, GAP International Sourcing Pvt. Ltd.'nin söz konusu işlemde kayda değer bir oranda fonksiyon ve risk üstlendiği, bu işleme ilişkin olarak Hindistan piyasasında önemli bir gayri maddi varlık yarattığı, şirketin GAP Grubu ile Hindistan'da faaliyet gösteren tedarikçiler arasında köprü konumunda olduğu, dolayısıyla alım-satımına konu edilen ürünlerin maliyetine belirli bir kar marjı uygulamak suretiyle kompanse

edilmesi gerektiği yönünde idi. Buna ek olarak Vergi İdaresi, GAP Hindistan şayet söz konusu hizmetleri ilişkisiz kişilere veriyor olsa idi; bu hizmetlerin karşılığında belirli bir oranda komisyon alıyor olması gerektiğini vurguladı.

Mahkeme, Vergi İdaresinin iddialarını büyük ölçüde reddetti ve Vergi İdaresinin iddia ettiği üzere GAP Hindistan'ın üstlendiği önemli fonksiyon ve riskleri kanıtlamak üzere yeterli dokümantasyon sunmadığı; öte yandan GAP Hindistan'ın temin ettiği belgelerin GAP Hindistan'ın yalnızca sınırlı oranda verilen destek hizmetleri olduğunu tevsik edici nitelikte olduğu kanaatine vardı.

Bunun yanı sıra, GAP Hindistan bünyesinde çalışan personelin Vergi İdaresi tarafından iddia edildiğinin aksine önemli işlevler gerçekleştirecek yetkinlikte olmadığı, karar mekanizmasında kilit bir rol oynamadığı, ayrıca tedarik zinciri ile ilgili prosedürün tamamen AE tarafından belirlenmesi dolayısıyla GAP Hindistan'ın tedarik zincirine ilişkin herhangi bir gayri maddi hakka sahip olmadığı Mahkeme tarafından verilen kararlar arasında yer aldı.

Öte yandan Mahkeme, Vergi İdaresinin gerçekleştirdiği benchmark analizinin sonuçlarını sağlıklı bulmayıp, uygun transfer fiyatlandırması yönteminin ve kar göstergesinin seçiminin, karşılaştırılabilirlik durumuna ve emsallerin benzer fonksiyon ve riskleri taşıması halinde sağlıklı sonuçlar vereceği kanaatine vardı. Mahkemeye göre Vergi İdaresinin sunduğu emsaller, ilgili hizmetleri sağlayan komisyon bazlı olarak kompanse edilen firmalardan oluşmuyordu.

Mahkeme, Vergi İdaresinin yaklaşımını agresif bulduğunu belirterek, GAP Hindistan'ın uyguladığı fiyatlandırma modelini değiştirmeyip, maliyetler üzerine uygulanan % 15 oranındaki kar marjını % 32'ye çıkardı ve böylece mahkeme GAP Hindistan lehine sonuçlandı.

Bu kapsamda, söz konusu karar, Vergi İdaresi'nin komisyon bazlı bir fiyatlandırmanın uygulanmasının gerektiğini iddia etmesine rağmen, mükellefin maliyet bazlı bir fiyatlandırmayı savunması ve davayı kazanması açısından önem arz ediyor ve kararın diğer ülkelerde tedarik merkezleri yoluyla faaliyet gösteren uluslararası firmalara örnek teşkil etmesi bekleniyor. Dava ayrıca, tedarik merkezleri tarafından gerçekleştirilen işlemlerin hangilerinin rutin hangilerinin ise rutin olmayan işlemler olduğunun belirlenmesi açısından referans gösterilebilecek bir kaynak olacak. Bunun yanı sıra Hindistan'da bu tür rutin fonksiyonları gerçekleştiren hizmet şirketlerinin, maliyetler üzerine makul oranda kar marjı ekleyerek kompanse edilmeleri bir ölçüde onaylanmış oldu

(\*) Bu haber Bloomberg BNA'nın Transfer Pricing Report yayınının 10 Ocak 2013 tarihli sayısından derlenmiştir.





## Sirküler indeks

| No | Tarih      | Konu   |
|----|------------|--|
| 46 | 27.02.2013 | Ocak ayına ilişkin Ba ve Bs formlarının verilme süresi 4 Mart 2013 tarihine kadar uzatıldı.  |
| 45 | 27.02.2013 | 122 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile KDV tevkifatı uygulamasında bazı değişiklikler yapıldı.  |
| 44 | 26.02.2013 | Kümes hayvanlarının et ve sakatatları ile yağlarının tesliminde uygulanan KDV oranı % 1'den % 8'e çıkarıldı.   |
| 43 | 25.02.2013 | Ocak ayına ilişkin muhtasar ve KDV beyannamelerinin verilme ve ödeme süreleri 26 Şubat'a uzatıldı.   |
| 42 | 22.02.2013 | Elektrik, doğal gaz dağıtım şirketleri ve OSB tüzel kişiliklerinin abone ve tüketim bilgilerini gönderme süreleri birer ay uzatıldı.   |
| 41 | 20.02.2013 | İndirimli orana tabi teslimlerle ilgili olarak mahsup yoluyla iadesi gerçekleşmeyen tutarların Ocak ayı KDV beyannamesine dahil edilmesi gerekiyor.  |
| 40 | 15.02.2013 | 2013/4288 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yatırım teşvik uygulamasında değişiklikler yapıldı.  |
| 39 | 14.02.2013 | Elektrik, doğal gaz dağıtım şirketleri ve OSB tüzel kişiliklerinin abone ve tüketim bilgilerini gönderme süreleri uzatıldı.  |
| 38 | 13.02.2013 | Geçici vergi beyannamesinin verilme süresi 18 Şubat 2013 Pazartesi gününe kadar uzatıldı.  |
| 37 | 13.02.2013 | E-defter ve e-fatura kullanma zorunluluğuna ilişkin açıklamaların yer aldığı 58 numaralı VUK Sirküleri yayınlandı.   |
| 36 | 13.02.2013 | Karar ve ilam harçlarının dörtte üçünün kararın verilmesinden itibaren 2 ay içinde ödenmesine ilişkin düzenleme Anayasa Mahkemesince iptal edildi.   |
| 35 | 12.02.2013 | Eş yerleşim (colocation) hizmetleri nedeniyle kullanılan sunucuların yurtdışında yerleşik yabancı yatırımcılar açısından "işyeri" oluşturmayacağına ilişkin KV Sirküleri yayınlandı.       |
| 34 | 30.01.2013 | Aralık ayına ilişkin Ba ve Bs formlarının verilme süresi 1 Şubat 2013 tarihine kadar uzatıldı.   |
| 33 | 28.01.2013 | Borsada rayici olmayan yabancı paraların 31.12.2012 tarihi itibarıyla değerlendirilmesinde kullanılacak kurlar açıklandı.  |
| 32 | 23.01.2013 | Yeni TTK kapsamında bağımsız denetime tabi olacak şirketler belirlendi.  |
| 31 | 23.01.2013 | İthalatta gözetim uygulaması kapsamında ödenen KDV'nin iade sorunu.  |
| 30 | 21.01.2013 | 6371 Sayılı Kanun ile Türkiye-Bermuda "Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması"nın onaylanması uygun bulundu.   |
| 29 | 18.01.2013 | Banka, sigorta şirketi ve sermaye piyasası aracı kurumlarının Vergi Usul Kanunu'ndan doğan bildirim yükümlülükleri.  |
| 28 | 18.01.2013 | 6370 Sayılı Kanun ile Türkiye Malta Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının onaylanması uygun bulundu.   |
| 27 | 18.01.2013 | 2013 yılına ait finansal faaliyet harçlarının 31 Ocak 2013 tarihine kadar ödenmesi gerekiyor.  |
| 26 | 17.01.2013 | Türkiye-Brezilya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren uygulanmaya başlandı.  |
| 25 | 17.01.2013 | Türkiye-Finlandiya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren uygulanmaya başlandı.  |
| 24 | 17.01.2013 | Türkiye-İsviçre Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren uygulanmaya başlandı.   |
| 23 | 16.01.2013 | Menkul kıymetlerden 2013 yılında elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi.   |
| 22 | 14.01.2013 | Mükellefler ile Gelir İdaresi Başkanlığı arasında imzalanan "Tek Taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşması" sayısı üçe çıktı.  |
| 21 | 08.01.2013 | Gelir vergisinden istisna yurtiçi ve yurtdışı gündelik tutarları (01.01.2013-30.06.2013).  |
| 20 | 08.01.2013 | Enflasyon farkı nedeniyle 1 Ocak'tan geçerli olmak üzere; gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı ve çocuk yardımı ile sigortalılara yapılan ödemelerdeki istisna tutarı değişti. |
| 19 | 07.01.2013 | Konut, işyeri ve diğer şekilde kullanılan binalar için, 2013 yılında ödenecek çevre temizlik vergisi tutarları açıklandı.  |
| 18 | 07.01.2013 | 2013 yılında, mobil telefon aboneliğinin ilk tesisinde ödenmesi gereken özel iletişim vergisi tutarı açıklandı.  |
| 17 | 07.01.2013 | 6322 Sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliklere ilişkin KV Genel Tebliği yayımlandı.  |
| 16 | 04.01.2013 | 2013 yılında uygulanacak; gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı ve çocuk yardımı ile sigortalılara yapılan ödemelerdeki istisna tutarı.   |
| 15 | 04.01.2013 | İndirimli orana tabi işlemlerde 2013 yılında uygulanacak iade sınırı açıklandı.  |
| 14 | 04.01.2013 | Tütün ve tütün ürünlerinde asgari maktu vergi tutarları ile nispi vergi oranları belirlendi, maktu vergi tutarları açıklandı.  |
| 13 | 03.01.2013 | İMKB'de işlem gören tahvil ve bonoların 31 Aralık 2012 tarihi itibarıyla değerlendirilmesinde esas alınacak borsa rayiçleri.   |

## Vergi Takvimi

### 2013 Mart ayı mali yükümlülükler takvimi

|                        |  |
|------------------------|--|
| 4 Mart 2013 Pazartesi  | Ocak 2013 dönemine ilişkin mal ve hizmet alış/satışlarına ilişkin formların (Form Ba-Bs) elektronik ortamda gönderilmesi (*)   |
| 7 Mart 2013 Perşembe   | Şubat 2013 dönemine ilişkin çeklere ait değerli kâğıtlar vergisinin bildirim ve ödenmesi   |
| 11 Mart 2013 Pazartesi | 16-28 Şubat 2013 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi   |
| 15 Mart 2013 Cuma      | Şubat 2013 dönemine ait kolalı gazoz, alkollü içecekler ve tütün mamullerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi                            |
|                        | Şubat 2013 dönemine ait dayanıklı tüketim ve diğer mallara ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi  |
|                        | Şubat 2013 dönemine ait tescile tabi olmayan motorlu taşıt araçlarına ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi                                   |
|                        | Şubat 2013 dönemine ait banka ve sigorta muameleleri vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi   |
|                        | Şubat 2013 dönemine ait özel iletişim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi  |
|                        | Şubat 2013 dönemine ait kaynak kullanımı destekleme fonu kesintilerinin bildirim ve ödenmesi   |
| 20 Mart 2013 Çarşamba  | Şubat 2013 dönemine ait belediyelere ödenecek vergilerin (haberleşme vergisi hariç) beyanı ve ödenmesi   |
|                        | Şubat 2013 dönemine ait şans oyunları vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi  |
|                        | Şubat 2013 dönemine ait yarışma ve çekilişler ile futbol müsabakalarına ait müşterek bahislerle ilgili veraset ve intikal vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi    |
| 25 Mart 2013 Pazartesi | Şubat 2013 dönemine ait gelir vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı  |
|                        | Şubat 2013 dönemine ait kurumlar vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı   |
|                        | Şubat 2013 dönemine ait istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergisi ile sürekli mükellefiyeti bulunanlar için makbuz karşılığı ödenmesi gereken damga vergisinin elektronik ortamda beyanı |
|                        | 1-15 Mart 2013 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi   |
|                        | Şubat 2013 dönemine ait sosyal güvenlik primlerinin elektronik ortamda beyan edilmesi  |
|                        | Şubat 2013 dönemine ait katma değer vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi   |
|                        | 2012 yılına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi  |
| 26 Mart 2013 Salı      | Şubat 2013 dönemine ait muhtasar beyanname ile beyan edilen gelir vergisi stopajının ödenmesi  |
|                        | Şubat 2013 dönemine ait muhtasar beyanname ile beyan edilen kurumlar vergisi stopajının ödenmesi   |
|                        | Şubat 2013 dönemine ait istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergisi ile sürekli mükellefiyeti bulunanlar için makbuz karşılığı ödenmesi gereken damga vergisinin ödenmesi                  |
|                        | Şubat 2013 dönemine ait katma değer vergisinin ödenmesi  |

(\*) 60 numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile 28 Şubat 2013 tarihine kadar verilmesi gereken 2013/Ocak dönemine ilişkin "Form Ba" ve "Form Bs" bildirimlerinin verilme süresi 4 Mart 2013 Pazartesi günü saat 24:00'a kadar uzatılmıştır.

## Gelir Vergisi

| Gelir vergisi tarifesi- 2013 (Ücretler)                       |                    |                |                |                |                |
|---|--------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| <b>Gelir dilimi</b>   | <b>Vergi oranı</b> |                |                |                |                |
| 10.700 TL'ye kadar  | % 15               |                |                |                |                |
| 26.000 TL'nin 10.700 TL'si için 1.605 TL, fazlası             | % 20               |                |                |                |                |
| 94.000 TL'nin 26.000 TL'si için 4.665 TL, fazlası             | % 27               |                |                |                |                |
| 94.000 TL'den fazlasının 94.000 TL'si için 13.845 TL, fazlası | % 35               |                |                |                |                |
| Gelir vergisi tarifesi- 2013 (Diğer gelirler)                 |                    |                |                |                |                |
| <b>Gelir dilimi</b>   | <b>Vergi oranı</b> |                |                |                |                |
| 10.700 TL'ye kadar  | % 15               |                |                |                |                |
| 26.000 TL'nin 10.700 TL'si için 1.605 TL, fazlası             | % 20               |                |                |                |                |
| 60.000 TL'nin 26.000 TL'si için 4.665 TL, fazlası             | % 27               |                |                |                |                |
| 60.000 TL'den fazlasının 60.000 TL'si için 13.845 TL, fazlası | % 35               |                |                |                |                |
| Gelir vergisinden istisna günlük yemek yardımı (KDV hariç)    |                    |                |                |                |                |
| <b>Uygulandığı yıl</b>  | <b>Tutar (TL)</b>  |                |                |                |                |
| 2011  | 10,70              |                |                |                |                |
| 2012  | 11,70              |                |                |                |                |
| 2013  | 12,00              |                |                |                |                |
| Sakatlık indirimi (2013)                                      |                    |                |                |                |                |
| <b>Sakatlık derecesi</b>                                      | <b>Tutarı (TL)</b> |                |                |                |                |
| Birinci derece sakatlar için                                  | 800                |                |                |                |                |
| İkinci derece sakatlar için                                   | 400                |                |                |                |                |
| Üçüncü derece sakatlar için                                   | 190                |                |                |                |                |
| Asgari geçim indirimi (2013)                                  |                    |                |                |                |                |
| <b>Çocuk sayısı/ Eşin durumu</b>                              | <b>Çocuk yok</b>   | <b>1 çocuk</b> | <b>2 çocuk</b> | <b>3 çocuk</b> | <b>4 çocuk</b> |
| Çalışıyor   | 73,40 TL           | 84,40 TL       | 95,41 TL       | 102,75 TL      | 110,09 TL      |
| Çalışmıyor  | 88,07 TL           | 99,08 TL       | 110,09 TL      | 117,43 TL      | 124,77 TL      |
| Konut kira geliri istisnası                                   |                    |                |                |                |                |
| <b>Gelirin elde edildiği yıl</b>                              | <b>Tutar (TL)</b>  |                |                |                |                |
| 2011  | 2.800              |                |                |                |                |
| 2012  | 3.000              |                |                |                |                |
| 2013  | 3.200              |                |                |                |                |
| Değer artış kazançlarında istisna (Menkul kıymetler hariç)    |                    |                |                |                |                |
| <b>Kazancın sağlandığı yıl</b>                                | <b>Tutar (TL)</b>  |                |                |                |                |
| 2011  | 8.000              |                |                |                |                |
| 2012  | 8.800              |                |                |                |                |
| 2013  | 9.400              |                |                |                |                |
| Arıza kazançlarına ilişkin istisna                            |                    |                |                |                |                |
| <b>Kazancın sağlandığı yıl</b>                                | <b>Tutar (TL)</b>  |                |                |                |                |
| 2011  | 19.000             |                |                |                |                |
| 2012  | 20.000             |                |                |                |                |
| 2013  | 21.000             |                |                |                |                |
| Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı              |                    |                |                |                |                |
| <b>Uygulandığı dönem</b>                                      | <b>Tutar (TL)</b>  |                |                |                |                |
| 01.01.2013 - 30.06.2013                                       | 3.129,25           |                |                |                |                |

## Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı Kanun

| Gecikme zammı ve gecikme faizi oranları (Aylık) |                   |
|---|-------------------|
| <b>Uygulandığı dönem</b>                        | <b>Oran (%)</b>   |
| 21.04.2006 - 18.11.2009                         | 2,50              |
| 19.11.2009 - 18.10.2010                         | 1,95              |
| 19.10.2010 tarihinden itibaren                  | 1,40              |
| Tecil faizi oranları (Yıllık)                   |                   |
| <b>Uygulandığı dönem</b>                        | <b>Oran (%)</b>   |
| 28.04.2006 - 20.11.2009                         | 24                |
| 21.11.2009 - 20.10.2010                         | 19                |
| 21.10.2010 tarihinden itibaren                  | 12                |
| Yeniden değerlendirme oranları                  |                   |
| <b>Yıl</b>                                      | <b>Oran (%)</b>   |
| 2010  | 7,7               |
| 2011  | 10,26             |
| 2012  | 7,8               |
| Fatura düzenleme sınırı                         |                   |
| <b>Uygulandığı yıl</b>                          | <b>Tutar (TL)</b> |
| 2011  | 700               |
| 2012  | 770               |
| 2013  | 800               |

| Amortisman sınırı   |                   |
|---|-------------------|
| <b>Uygulandığı yıl</b>  | <b>Tutar (TL)</b> |
| 2011  | 700               |
| 2012  | 770               |
| 2013  | 800               |
| Reeskont ve avans işlemlerinde iskonto ve faiz oranları                                 |                   |
| Reeskont işlemlerinde   | % 13,50           |
| Avans işlemlerinde  | % 13,75           |
| VUK kapsamındaki reeskont işlemlerinde  | % 13,75           |
| <b>Not:</b> Bu oranlar 20.12.2012 tarihinden itibaren yapılan işlemler için geçerlidir. |                   |

## Damga Vergisi

| Azami damga vergisi (Her bir kağıt için)     |                   |
|--|-------------------|
| <b>Uygulandığı yıl</b>                       | <b>Tutar (TL)</b> |
| 2011   | 1.251.383,40      |
| 2012   | 1.379.775,30      |
| 2013   | 1.487.397,70      |
| Damga vergisi oran ve tutarları (2013)       |                   |
| <b>Damga vergisine tabi kağıtlar</b>         | <b>Oran/Tutar</b> |
| Sözleşmeler                                  | Binde 9,48        |
| Ücretler (Avanslar dahil)                    | Binde 7,59        |
| Kira sözleşmeleri                            | Binde 1,89        |
| Bilanço                                      | 30,60 TL          |
| Gelir tablosu                                | 14,85 TL          |
| Yıllık gelir vergisi beyannamesi             | 39,65 TL          |
| Kurumlar vergisi beyannamesi                 | 53,00 TL          |
| Katma değer vergisi ve muhtasar beyannameler | 26,25 TL          |
| SGK sigorta prim bildirgesi                  | 19,55 TL          |

## Veraset ve İntikal Vergisi

| İstisnalar (2013 yılı)   |                                |                        |
|--|--------------------------------|------------------------|
| Evlâtlıklar dahil fûruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde     | 140.774 TL                     |                        |
| Fûruğ bulunmaması halinde, eşe isabet eden miras hissesinde                    | 281.720 TL                     |                        |
| İvazsız suretle meydana gelen intikallerde                                     | 3.244 TL                       |                        |
| Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde | 3.244 TL                       |                        |
| Vergi tarifesi (2013 yılı)   |                                |                        |
| <b>Matrah dilim tutarları</b>  | <b>Vergi Oranı</b>             |                        |
|  | <b>Veraset yoluyla intikal</b> | <b>İvazsız intikal</b> |
| İlk 190.000 TL için  | % 1                            | % 10                   |
| Sonra gelen 430.000 TL için  | % 3                            | % 15                   |
| Sonra gelen 940.000 TL için  | % 5                            | % 20                   |
| Sonra gelen 1.800.000 TL için  | % 7                            | % 25                   |
| Matrahın 3.360.000 TL'yi aşan bölümü için                                      | % 10                           | % 30                   |

## Asgari Ücret ve Sosyal Güvenlik

| Asgari ücret ve yasal kesintiler (16 yaşını doldurmuş işçiler)      |                                   |                                   |
|---|-----------------------------------|-----------------------------------|
| <b>Ödemeler / kesintiler</b>  | <b>01.01.2013-30.06.2013 (TL)</b> | <b>01.07.2013-31.12.2013 (TL)</b> |
| Brüt asgari ücret   | 978,60                            | 1.021,50                          |
| Sosyal güvenlik primi işçi payı (% 14)                              | 137,00                            | 143,01                            |
| İşsizlik sigortası primi işçi payı (% 1)                            | 9,79                              | 10,22                             |
| Gelir vergisi matrahı   | 831,81                            | 868,27                            |
| Hesaplanan gelir vergisi (% 15)                                     | 124,77                            | 130,24                            |
| Asgari geçim indirimi (Bekar) (-)                                   | 73,40                             | 73,40                             |
| Kesilecek gelir vergisi   | 51,37                             | 56,84                             |
| Damga vergisi (binde 7,59)  | 7,43                              | 7,75                              |
| Kesintiler toplamı  | 205,59                            | 217,82                            |
| Net asgari ücret  | 773,01                            | 803,68                            |
| Yıllık brüt asgari ücret (16 yaşını doldurmuş işçiler)              |                                   |                                   |
| <b>Uygulandığı yıl</b>  | <b>Tutar (TL)</b>                 |                                   |
| 2011  | 9.801,00                          |                                   |
| 2012  | 10.962,00                         |                                   |
| 2013  | 12.000,60                         |                                   |
| Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları |                                   |                                   |
| <b>Uygulandığı dönem</b>  | <b>Alt sınır (TL)</b>             | <b>Üst sınır (TL)</b>             |
| 01.01.2013-30.06.2013   | 978,60                            | 6.360,90                          |
| 01.07.2013-31.12.2013   | 1.021,50                          | 6.639,90                          |

**Income Tax**

| Income tax tariffs- 2013 (Salaries)                             |              |           |            |            |            |
|---|--------------|-----------|------------|------------|------------|
| Income bracket  | Tax rate     |           |            |            |            |
| Up to TRL 10.700  | 15 %         |           |            |            |            |
| For TRL 26.000; for the first TRL 10.700, TRL 1.605, for above  | 20 %         |           |            |            |            |
| For TRL 94.000; for the first TRL 26.000, TRL 4.665, for above  | 27 %         |           |            |            |            |
| For more than TRL 94.000, for TRL 94.000, TRL 23.025, for above | 35 %         |           |            |            |            |
| Income tax tariffs- 2013 (Other income)                         |              |           |            |            |            |
| Income bracket  | Tax rate     |           |            |            |            |
| Up to TRL 10.700  | 15 %         |           |            |            |            |
| For TRL 26.000; for the first TRL 10.700, TRL 1.605, for above  | 20 %         |           |            |            |            |
| For TRL 60.000; for the first TRL 26.000, TRL 4.665, for above  | 27 %         |           |            |            |            |
| For more than TRL 60.000, for TRL 60.000, TRL 13.845, for above | 35 %         |           |            |            |            |
| Daily meal allowance exempt from income tax (VAT excluded)      |              |           |            |            |            |
| Year  | Amount (TRL) |           |            |            |            |
| 2011  | 10,70        |           |            |            |            |
| 2012  | 11,70        |           |            |            |            |
| 2013  | 12,00        |           |            |            |            |
| Disability allowance (2013)                                     |              |           |            |            |            |
| Degree of disablement   | Amount (TRL) |           |            |            |            |
| For 1 <sup>st</sup> degree disabled                             | 800          |           |            |            |            |
| For 2 <sup>nd</sup> degree disabled                             | 400          |           |            |            |            |
| For 3 <sup>rd</sup> degree disabled                             | 190          |           |            |            |            |
| Minimum living allowance (2013)                                 |              |           |            |            |            |
| Number of children /Status of spouse                            | No children  | 1 child   | 2 children | 3 children | 4 children |
| Employed  | TRL 73,40    | TRL 84,40 | TRL 95,41  | TRL 102,75 | TRL 110,09 |
| Unemployed  | TRL 88,07    | TRL 99,08 | TRL 110,09 | TRL 117,43 | TRL 124,77 |
| Exemption for house rental income                               |              |           |            |            |            |
| Year when the income is derived                                 | Amount (TRL) |           |            |            |            |
| 2011  | 2.800        |           |            |            |            |
| 2012  | 3.000        |           |            |            |            |
| 2013  | 3.200        |           |            |            |            |
| Exemption in capital gains (Except securities)                  |              |           |            |            |            |
| Year when the gain is derived                                   | Amount (TRL) |           |            |            |            |
| 2011  | 8.000        |           |            |            |            |
| 2012  | 8.800        |           |            |            |            |
| 2013  | 9.400        |           |            |            |            |
| Exemption in incidental income                                  |              |           |            |            |            |
| Year when the gain is derived                                   | Amount (TRL) |           |            |            |            |
| 2011  | 19.000       |           |            |            |            |
| 2012  | 20.000       |           |            |            |            |
| 2013  | 21.000       |           |            |            |            |
| The upper limit of severance pay exempt from income tax         |              |           |            |            |            |
| Period  | Amount (TRL) |           |            |            |            |
| 01.01.2013 - 30.06.2013   | 3.129,25     |           |            |            |            |

**Tax Procedures Law (TPL) and Law No. 6183**

| Delay charge and delay interest rates (Monthly) |              |
|---|--------------|
| Period  | Rate (%)     |
| 21.04.2006 - 18.11.2009                         | 2,50         |
| 19.11.2009 - 18.10.2010                         | 1,95         |
| Since 19.10.2010                                | 1,40         |
| Deferral interest rates (Annual)                |              |
| Period  | Rate (%)     |
| 28.04.2006 - 20.11.2009                         | 24           |
| 21.11.2009 - 20.10.2010                         | 19           |
| Since 21.10.2010                                | 12           |
| Revaluation rates                               |              |
| Year  | Rate (%)     |
| 2010  | 7,7          |
| 2011  | 10,26        |
| 2012  | 7,8          |
| Limit for issuing invoice                       |              |
| Year  | Amount (TRL) |
| 2011  | 700          |
| 2012  | 770          |
| 2013  | 800          |

| Depreciation limit  |              |
|---|--------------|
| Year  | Amount (TRL) |
| 2011  | 700          |
| 2012  | 770          |
| 2013  | 800          |
| Discount and interest rates to be applied in rediscount and advance transactions          |              |
| In rediscount transactions  | 13,50 %      |
| In advance transactions   | 13,75 %      |
| In rediscount transactions under TPL  | 13,75 %      |
| <b>Note:</b> These rates are applicable to the transactions conducted as from 20.12.2012. |              |

**Stamp Duty**

| Maximum stamp duty (For each paper)                        |                   |
|--|-------------------|
| Year   | Amount (TRL)      |
| 2011   | 1.251.383,40      |
| 2012   | 1.379.775,30      |
| 2013   | 1.487.397,70      |
| Stamp duty rates and amounts (2013)                        |                   |
| Papers subject to stamp duty                               | Rate/Amount       |
| Contracts  | 9,48 per thousand |
| Wages (Including advances)                                 | 7,59 per thousand |
| Rental contracts   | 1,89 per thousand |
| Balance sheet  | TRL 30,60         |
| Income statement   | TRL 14,85         |
| Annual income tax return                                   | TRL 39,65         |
| Corporate tax return                                       | TRL 53,00         |
| Value added tax and withholding tax returns                | TRL 26,25         |
| Social Security Institution insurance premium declarations | TRL 19,55         |

**Inheritance and Transfer Tax**

| Exemptions (2013)  |                              |                                    |
|--|------------------------------|------------------------------------|
| For shares of inheritance corresponding to each descendant including adopted children and the spouse | TRL 140.774                  |                                    |
| For share of inheritance corresponding to the spouse if there is no descendant                       | TRL 281.720                  |                                    |
| For transfers conducted without any consideration  | TRL 3.244                    |                                    |
| For prizes won in competitions and lotteries held for money and property                             | TRL 3.244                    |                                    |
| Tax tariff (2013)  |                              |                                    |
| Tax base bracket amounts   | Tax rate                     |                                    |
|  | Transfer through inheritance | Transfer without any consideration |
| For the first TRL 190.000  | 1 %                          | 10 %                               |
| For the next TRL 430.000   | 3 %                          | 15 %                               |
| For the next TRL 940.000   | 5 %                          | 20 %                               |
| For the next TRL 1.800.000   | 7 %                          | 25 %                               |
| For the tax base portion exceeding TRL 3.360.000   | 10 %                         | 30 %                               |

**Minimum Wage and Social Security**

| Minimum wage and withholdings (Employees over the age of 16)                                      |                             |                             |
|---|-----------------------------|-----------------------------|
| Payments / withholdings   | 01.01.2013-30.06.2013 (TRL) | 01.07.2013-31.12.2013 (TRL) |
| Gross minimum wage  | 978,60                      | 1.021,50                    |
| Social security premium employee's contribution (14 %)  | 137,00                      | 143,01                      |
| Unemployment insurance premium employee's contribution (1 %)                                      | 9,79                        | 10,22                       |
| Income tax base   | 831,81                      | 868,27                      |
| Income tax calculated (15 %)  | 124,77                      | 130,24                      |
| Minimum living allowance (Single) (-)   | 73,40                       | 73,40                       |
| Income tax to be withheld   | 51,37                       | 56,84                       |
| Stamp duty (7,59 per thousand)  | 7,43                        | 7,75                        |
| Total withholdings  | 205,59                      | 217,82                      |
| <b>Net minimum wage</b>   | <b>773,01</b>               | <b>803,68</b>               |
| Annual gross minimum wage (Employees over the age of 16)  |                             |                             |
| Year  | Amount (TRL)                |                             |
| 2011  | 9.801,00                    |                             |
| 2012  | 10.962,00                   |                             |
| 2013  | 12.000,60                   |                             |
| The lower and upper limits of monthly earnings that will be the basis for social security premium |                             |                             |
| Period  | Lower limit (TRL)           | Upper limit (TRL)           |
| 01.01.2013-30.06.2013   | 978,60                      | 6.360,90                    |
| 01.07.2013-31.12.2013   | 1.021,50                    | 6.639,90                    |

**Ernst & Young**

Assurance | Tax | Transactions | Advisory

### Ernst & Young Hakkında

Ernst & Young, denetim, vergi, kurumsal finansman ve danışmanlık hizmetlerinde bir dünya lideridir. Dünya genelinde toplam 167.000 çalışmamız, ortak değerlerimizi ve kaliteyi ön planda tutan kararlı tutumumuzu hep birlikte paylaşmaktadır.

Ernst & Young, her biri ayrı birer tüzel kişiliğe sahip Ernst & Young Global Limited'e üye firmalardan oluşan global bir organizasyon olup tüm hizmetlerini bu üye firmalar tarafından sunmaktadır.

### Ernst & Young'ın sunduğu vergi hizmetleri

İşleriniz gerçek potansiyellerine güçlü temeller üzerinde yapılandırılarak ve sürdürülebilir bir şekilde geliştirilerek ulaşabilir. Ernst & Young olarak vergi yükümlülüklerinizi sorumlu ve zamanında yerine getirmenizin önemli bir fark ortaya çıkaracağını düşünüyoruz. Bu nedenle 135'ten fazla ülkedeki 25,000 vergi çalışanlarımız nerede olursanız olun ve vergi ihtiyaçlarınız ne olursa olsun kaliteli hizmet anlayışımıza duyduğumuz tereddütsüz bağlılık temelinde sizlere teknik bilgi, iş tecrübesi ve tutarlı metodolojiler sunmaktadır.

Ernst & Young'ın farkı buradadır.

© Ernst & Young 2013

Tüm Hakları Saklıdır.

[www.ey.com/tr](http://www.ey.com/tr)

[www.vergidegundem.com](http://www.vergidegundem.com)

[facebook.com/EYTurkiyeKariyer](https://facebook.com/EYTurkiyeKariyer)

twitter: @vergidegundem

"Vergide Gündem" dergisi okuyuculara genel bilgi vermek amacıyla, yayına hazırlandığı tarih itibarıyla yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri dikkate alınarak hazırlanmıştır. Dergide yer alan makaleler yazarlarının konu hakkındaki kişisel görüşlerini yansıtmaktadır. Makaleler ile dergide yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Ernst & Young ve Kuzey Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.