

## VDK TARAFINDAN HAZIRLANAN TRANSFER FİYATLANDIRMASI İNCELEME REHBERİ HAKKINDA GÖRÜŞ VE ÖNERİLER

### 1- REHBERİN GENELİNE YÖNELİK ÖNERİLER

Düzenlenecek olan rehber; soyut, teorik, genel, yüzeysel ifadeler içeren, suya sabuna dokunmayan bir rehber olursa transfer fiyatlandırması konusunda ihtilafları azaltmak yerine artıracaktır. Bu nedenle Rehberin hazırlanması sürecinde en önemli husus rehberde somut, uygulanabilir, pratiğe dönük açıklamalara yer verilmesidir. Bu anlamda uygulayıcıların da rehber yazım sürecinde yer alması rehberin bu şekilde evrilmesine katkıda bulunacaktır.

Rehberde özellikle aşağıda belirtilen bölümlere yer verilmesinin faydalı olacağı değerlendirilmektedir.

- 1) Transfer fiyatlandırması nedir sorusunu açan bir bölüm: Mükelleflerin çoğunluğunun transfer fiyatlandırması mevzuatının neyi amaçladığı hakkında yeterli bilgiye sahip olmadığı dikkate alındığında, transfer fiyatlandırmasının amaçlarını, yöntemini, vs. açıklayan bir bölümün faydalı olacağı değerlendirilmektedir. Örneğin,
  - a. Grup şirketleri arasındaki ticarete uygulanan fiyatlar manipüle edilebilir ve bu matrahi aşındırabilir. TF suni aşındırmaları önlemeyi amaçlar.
  - b. Yaklaşımı bir değerlendirme metodolojisidir ve rakamsal değerlendirme yapılması gerekmektedir – örneklerle açıklanabilir
  - c. Diğer
- 2) İşlev & Risk analizi ve alakalı kavramları anlatan bir bölüm: İşlev & risk analizinin ifade ettiği önemin anlaşılmasını teminen şu gibi konulara değinilebilir:
  - a. İşlev ve riskler seçilen yöntemi hayati olarak etkiler, bu bir hikaye anlatımı değildir
  - b. Yapılması gereken risklerim ve işlevlerim var demek değil, bunların incelenen ticarete taraf olanlar arasında ne şekilde dağıldığının net şekilde anlaşılmasıdır
  - c. Daha ziyade kar marjına dayalı yöntemler için önem arz eder – doğrudan fiyat karşılaştırması yapılan durumlarda başka faktörler daha fazla önem kazanmaktadır
  - d. Diğer
- 3) Ekonomik analizi detaylandıran bir bölüm:
  - a. Analizin yapılacağı taraf (tested party) – Birçok yabancı mevzuatta mevcut ancak bizim mevzuatımızda henüz olmayan ama ekonomik analizin temel kavramlarından bir olarak açıklanmalıdır
  - b. Emsaller nasıl olmalı – ilişkili işlemde emsal olamaz, karşılaştırılabilirlik nasıl olmalı, vs.

- c. Yöntem seçimi – Keyfi değildir, işlemin mahiyeti ve işlev/risk analizi belli bir yöntemin kullanılmasını dikte edecektir
- d. Test prosedürü – Emsaller ve mükellefin işlem sonuçlarının rakamsal karşılaştırılmasının yapılması gerekir, aksi takdirde bir değerlendirme yapılmış olmaz, sadece sübjektif görüş bildirilmiş olur

## **2- İÇERİĞE YÖNELİK ÖNERİLER**

Hazırlanacak olan rehberde aşağıdaki konulara değinilmesi ve gerekli görülen yerlerde açıklık sağlanması önem arz edecektir.

### **1. İlişkili Kişi Tanımı**

Transfer Fiyatlandırması mevzuatında ilişkili kişi kavramı Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinde, ayrıntılı olarak ise 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nde ve 2 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nde ele alınmıştır. 2010 yılında yayınlanan "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber" de kurumlar açısından ilişkili kişinin tanımı yapılmakta ve detaylı örneklere yer verilmektedir.

6728 sayılı Kanun ile ilişkili kişi tanımında değişiklik yapılmış ve 5520 sayılı Kanununun 13 üncü maddesinin a) İkinci fıkrasına, "İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla oluştuğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır." cümleleri eklenmiştir. Sonuç olarak ilişkili kişi tanımında yapılan değişiklik sonrası mevcut Tebliğ ve Rehber'deki örnekleme ve açıklamaların bir geçerliliği kalmamıştır.

6728 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesindeki ilişkili kişi ile aynı kanununun 12 nci maddesindeki ilişkili kişi tanımı ortaklık payı açısından aynı hale gelmiş olarak yorumlanabilir. Bununla beraber Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesindeki ilişkili kişi kapsamı sadece ortaklık payı ile sınırlı kalmamaktadır. Ortaklık ilişkisi olup olmadığına veya ortaklık oranına bakılmaksızın, kurumların idaresi, denetimi ve sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfusu altında bulundurduğu kişiler, ilişkili kişi sayılmaya devam edilecektir.

Yukarıdaki açıklamaların özeti olarak, Tebliğ ya da Rehber yolu ile transfer fiyatlandırmasında ilişkili kişi tanımının örnekler ile açıklanması gerekmektedir.

### **2. Yöntem Hiyerarşisi**

6728 sayılı Kanun ile işlemsel kar yöntemleri ile geleneksel yöntemler arasındaki hiyerarşinin kaldırıldığı açıklanmıştır. Yapılan değişiklik, mükelleflerin transfer fiyatlandırması planlaması ve transfer fiyatlandırması yıllık raporlarının içeriği açısından oldukça önemli bir adım olup ticari hayattaki ulaşılabilir emsal veriler dikkate alındığında oldukça yerindedir. Bununla birlikte Kanun gerekçesinde

yer almayan ancak güncellenen OECD Transfer Fiyatlandırması Rehber’inde yer alan bir nokta vardır ki bu konunun altını çizmek gerekmektedir. Rehber’in 2.2 ve 2.3. no’lu paragraflarında ilişkili bir işlem için en uygun yöntem ancak işlev analizi, güvenilir veri analizi ve doğru düzeltmeler sonrası ulaşılabileceği, bu noktada hiç bir yöntemin diğerine göre ilk aşamada daha doğru olarak kabul edilemeyeceği anlatılmaktadır. Bununla beraber 2.3. no’lu paragrafta, belirtilen aşamalardan sonra işleme ilişkin “Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi” ve diğer yöntemlerden her hangi birinin eşit derecede uygulanabildiği bir durumda Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi’nin uygulanması gerektiğinin altını çizmiştir. Bu açıklamadan, Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi’nin herhangi bir işlem için diğer yöntemlere göre daha tercih edilebilir olarak değil de, uygulanabilirliğinin ya da uygulanamaz olduğunun analiz edilmesi gereken bir yöntem olduğu anlaşılmaktadır. Bu yaklaşımı Türkiye’deki transfer fiyatlandırması incelemelerinde de görmek mümkündür. Şöyle ki inceleme elemanlarının öncelikle işleme ilişkin karşılaştırılabilir fiyat olup olmadığını sorgulaması ve bu yöntemin uygulanmasını tercih ettiği görülmektedir. Mevcut mevzuata göre zaten mükelleflerin belirli bir hiyerarşiyi takip ederek önce geleneksel işlem yöntemlerini daha sonra kar bazlı yöntemleri uygulamaları gerekmekte, hazırlayacakları transfer fiyatlandırması raporlarında neden bir önceki yöntemi uygulayamadıkları konusunda da detaylı açıklama yapmaları beklenmekte idi.

Sonuç olarak, her ne kadar değiştirilen Kanun maddesi ile yöntemler arasındaki hiyerarşi kaldırılmış olsa da gerek OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, gerek Türkiye’deki transfer fiyatlandırması uygulamaları dikkate alındığında mükelleflerin hem transfer fiyatlandırması planlamalarında hem de yıllık transfer fiyatlandırması raporlarında Karşılaştırılabilir Fiyat Yönteminin uygulanabilir olup olmadığı, eğer uygulanamıyor ise neden uygulanmadığı hakkında bir analize gitmeleri yerinde olacaktır. Ancak İdare’nin bu konuya yaklaşımını hazırlanacak Transfer Fiyatlandırması Rehberinde görmek yerinde olacaktır. Mükelleflerin her durumda öncelikle Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi’ni aramalarının OECD ile de uyumlu olduğunun yeniden altının çizilmesinin yerinde olduğu kanaatindeyiz.

### **3. Fonksiyon Analizi, Yaratılan Katma Değerin Ortaya Çıkarılması**

BEPS’i önleme adına alınan aksiyon planlarının 8, 9 ve 10 numaralı aksiyon planlarının ortak amacı transfer fiyatlandırması sonuçlarının yaratılan katma değer ile uyumlu olması temeline dayalıdır. Türkiye olarak OECD tabanlı ve referanslı bir Transfer Fiyatlandırması yaklaşımımız olduğunu savunabilmemizin ve uygulayabilmemizin tek yolunun bu yaklaşımı kendi yerel mevzuatımıza da yansıtılabilmek olduğu kanaatindeyiz. OECD Rehberinde özellikle öne çıkan aşağıdaki konuların hazırlanması planlanan TF rehberinde açıklamalar ve örnekler ile ayrıntılı bir şekilde ele alınması oldukça gereklidir.

- Özün Önceliği kavramının Transfer Fiyatlandırmasındaki öneminin bu rehberde altının çizilmesi gerekmektedir. Özellikle karşılaştırılabilirlik kriterlerinden biri olan sözleşmesel koşulların suni olarak yaratılması durumunda İdare tarafından nasıl bir bakış açısı geliştirildiği konusunda mükellefler gerekli mesajı almalıdır.
- Gayri maddi hakların yaratılması ve geliştirilmesi sürecinde değerlendirilmesi gereken tedarik zinciri analizinin nasıl yapılması gerektiğine dair açıklamalar yapılmalıdır. Özellikle 2010 yılında İdare tarafından sunulan Rehber’deki fonksiyon analizinin gayri maddi hakların yaratılması

konusunda nasıl bir değişik perspektifte değerlendirilmesi gerektiği açık bir şekilde mükellefe açıklanmalıdır.

- Transfer fiyatlandırmasındaki gayri maddi hak tanımının OECD rehberinde belirtildiği gibi hukuki ya da muhasebesel bir kavram olmadığı dolayısı ile çok daha geniş bir perspektiften bakılabileceği belirtilmelidir. Gayri maddi hak tanımı mevcut yapısı itibari ile dar kapsamlı ve hukuki mülkiyet üzerine kurulmuştur.
- 3 No’lu Taslak TF Tebliğ’inde Grup sinerjisinin gayri maddi hak olmadığı ilgili Rehberde açıkça belirtilmelidir.
- 3 No’lu Taslak TF Tebliğ’inde belirtilen “Bir veya daha fazla işgücünün transferi veya geçici görevlendirilmesi, aynı zamanda, belli koşullar ve varsayımlar altında, ilişkili kişiler arasında değerli bir know how veya diğer bir gayri maddi hakkın transferine de neden olabilecektir.” ifadesine ait örneklerin “yeniden yapılandırma” ya da “gayri maddi haklar” konularına ilişkin konular ile örneklenmesi

#### **4. Finansal İşlemler**

Gerek mevcut Tebliğ’lerde gerekse de mevcut transfer fiyatlandırması rehberinde finansal işlemler ve özellikle grup içi şirketler arasında oldukça sık karşılaşılan Kredilere ilişkin karşılaştırılabilirlik analizi örnekleri hemen hemen yoktur. Kredi veren açısından, şirketin kredi vermek yerine elde edebileceği mevduat faizinin emsal görülmesi gibi genel durumların önüne geçmek açısından kredi işlemlerinde nasıl bir iç emsal ya da dış emsal yapılması gerektiğine dair örnekler yerinde olacaktır.

#### **5. Grup içi Hizmetler**

Grup içi hizmetlerin gerçekten sağlanıp sağlanmadığına ve hizmeti alan şirketin bu hizmetlerden ne tür fayda ve yarar sağladığı maalesef İdare tarafından kabul edilmesi zor, mükellef tarafından da ispat edilmesi zor bir durumdur. Özellikle mevcut teknolojiler dikkate alındığında artık hizmetin fiziki olarak şirketin sınırları içerisinde verilmesi gibi bir kavram da kalmamıştır. Bu sebeple en azından grup içi hizmetler ile ilgili olarak sadece direkt değil dolaylı dağıtım uygulaması olduğu durumda (ki mevcut mevzuatımıza göre buna engel bir durum yoktur) ne tür belgelerin bu hizmetleri kanıtlamak için gerekli olduğu ya da ne tür belgeler olmaz ise bu hizmet bedellerinin reddine gidilebileceği konusunda bir liste ya da belge formatı oldukça aydınlatıcı olacaktır.

Rehberde grup içi işlemlerle ilgili olarak aşağıda belirtilen hususların örneklerle içerilmesi önem arz etmektedir.

- a. Grup içi finansman işlemleri: Krediyi kullanan şirketin kredibilitesi, kredi notu, risk primi, vb... gibi unsurların faiz oranı üzerindeki etkileri, dış emsaller dikkate alındığında TCMB tarafından açıklanan ağırlıklı ortalama mevduat ve kredi faizlerinin durumu
- b. Royalty ve lisans işlemleri: İlişkili kişiler arasında gerçekleşen işlemlerin emsal olarak dikkate alınmaması gerektiği, markanın ya da “knowhow”ın değerinin royalty oranı üzerinde belirleyici olduğu, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanmasının mümkün olmadığı alanlarda, kar bölüşüm yönteminin bir seçenek olduğu vb...

- c. Grup içi hizmet işlemleri: Gayrimaddi hakkın tanımı, grup içi hizmetlerin hangi şartlar altında gayrimaddi hak olarak sınıflandırılacağı/sınıflandırılmayacağı, hizmetten faydalandığının ortaya konulabilmesi için mükelleflerin oluşturulması gereken dokümantasyon “benefit test” hakkında açıklamalar
- d. Kefalet komisyonu: Kredi kefalet komisyonu oranının belirlenmesinde dış emsallerin ne şekilde dikkate alınması gerektiğine dair detaylı bilgiler
- e. Fonksiyon ve risk analizi: Aynı şirketin iki farklı fonksiyon ve risk profili üstlendiği durumlarda (girişimci ve sözleşmeli üretici) karlılıkların karşılaştırılmasında dikkate alınması gereken fonksiyonel farklılıklar ve bu farklılıkların rakamsal olarak ne şekilde ifade edileceğine dair örnekler

## 6. Emsal Bedel Tespiti

Hazırlanacak Rehber’de en fazla açıklama yapılması gereken bölümün emsal bedel tespitine yönelik açıklamaların yer alacağı bölüm olması gerektiği değerlendirilmektedir. Bu kapsamda özellikle aşağıda belirtilen hususların dikkate alınması önem arz edecektir:

- Veri tabanlarının emsal bedel tespitinde kullanılıp kullanılmayacağı konusunun rehberde işlenmesi gerekir.
- Emsal fiyat / aralık tespitleri kapsamında Türkiye içerisinde herhangi bir enformasyon yer almadığı ve şirketlerin tamamının bu bilgileri mümkün olduğunca gizli tutmakta olduğu durumlar göz önünde bulundurulduğunda mükellefin Emsal Fiyat analizi konusunda tespit yapması mümkün olmamaktadır. Bu kapsamda mükellefin kendi belirlemiş olduğu fiyatların karşılaştırılması ve özellikle de denetimler esnasında bu fiyatların açıklanmasında yaşanan zorluklar nedeni ile dünya üzerinde genel anlamda kullanılmakta olan data havuzlarından faydalanılıp faydalanılamayacağı hususlarına açıklık getirilmesi fayda sağlayacaktır.
- Eğer kullanılacaksa, veri tabanları üzerinden mükellef tarafından gerçekleştirilecek benchmark çalışmalarında hangi kriterlerin dikkate alınması gerektiğinin açıklanması gerekir.
- Yabancı veri tabanlarının (sektör ve coğrafi özelliklere göre) kullanılabilirliğine ilişkin örnek verilmesi yararlı olacaktır. Aynı şekilde mevcut Tebliğ’lerde “gerekli düzeltmeler” şeklinde belirtilen karşılaştırılabilirlik analizinin örneklerle açıklanması gerektiği kanaatindeyiz. Burada OECD’nin daha önce yayınladığı çalışma sermayesi düzeltmesinin ya da ülke riski düzeltmesi gibi düzeltme kavramlarına İdare’nin yaklaşımını görmek adına da yerinde olacaktır.
- Mükelleflerin benchmark çalışması sonuçlarını vergi idaresine ne şekilde dokümante etmesi gerektiğinin açıklanması gerekir.
- Mükellef tarafından gerçekleştirilen benchmark çalışmalarının ortalama hangi aralıklarla yenilenmesi gerektiğinin belirtilmesi gerekir.
- Benchmark çalışmalarının hangi dönemler için yapılması gerektiğinin belirtilmesi gerekir. (örn. en az 2 dönem gibi)
- İnceleme esnasında gerekli durumlarda mükellefler ve vergi müfettişinin veri tabanları üzerinden ortaklaşa çalışma yürütüp çalışma sonuçlarını tutanak haline getirebileceğinin ortaya konulması ve bunun müfettişlerce tercih edilmesi gereken bir yöntem olduğunun belirtilmesi gerekir.
- Müfettiş tarafından yürütülen emsal bedel çalışmasına mükellefin de dâhil edilmesi önemlidir. Emsal bedel çalışmasının ayrıca mükellef ile değerlendirilip; mükellefin emsal bedel

çalışmasına ilişkin görüşlerinin de yer aldığı ayrı bir emsal bedel çalışması tutanağı alınması yaklaşımı getirilebilir.

- Gizli emsal kullanılması durumunda hangi bilgilerin mükellef ile paylaşılabilceğinin belirlenmesi ve bu bilgilere raporda ve emsal bedel çalışması tutanağında yer verilmesi gerektiğinin belirtilmesi gerekir.
- Müfettiş ya da mükellef tarafından gerçekleştirilecek emsal bedel çalışmalarında tek bir emsal bedel değil bir emsal aralığı tespit edilmesi gerektiğinin belirtilmesi gerekir.
- Bulunacak emsal aralığın genişliğinin ne şekilde belirleneceğı, interquartile vb. istatistiki yöntemlerin ne şekilde kullanılacağına ilişkin açıklamalara yer verilmelidir. emsal aralık kavramında tam emsal aralığı, kartil aralığı gibi kavramlarda mükellefin hangi sonuçları kendisine emsal alması gerektiğı konusunda örnek ya da açıklamalar yerinde olacaktır.
- Özellikle kar bazlı yöntemler gibi işlevsel farklılıkların bir yere kadar farklı olduğunun kabul edilebilir olduğu emsal analizlerinde emsal şirketlerin finansal verilerinde ortaya çıkan emsal aralıkta hangi noktadan sonra İdare'nin bu emsal aralığının güvenilir olmadığı sonucuna gidebileceğı gibi bir yorum oldukça aydınlatıcı olacaktır.
- Yapılacak emsal tespit çalışması sonucunda emsal aralıkta bulunan şirketlerin eleştiriye tabi tutulmaması gerektiğinin belirtilmesi gerekir.
- Emsal aralık dışında bulunan şirketlerin eleştiriye tabi tutulması durumunda, yapılacak hesaplamada emsal aralık içerisinde yer alan, mükellefin kar düzeyine en yakın noktanın dikkate alınmasının gerektiğı belirtilmelidir.
- Rutin grup içi hizmetler için basitleştirilmiş yaklaşımların benimsenmesi gerekir.
- Peşin Fiyatlandırma anlaşması sürecinin ne şekilde işleyeceğine, mükellefleri hangi süreçlerin beklediğine dair yol haritalarının ortaya konulması gerekir.

## **7- İnceleme Raporunda Mükellefin Seçtiğı Yöntemin Eleştirilmesi**

Transfer fiyatlandırması incelemelerinde eleştiri getirilen husus, emsaline uygun bedelin bulunması için kullanılan yöntemin yanlış belirlendiğı iddiası olabileceğı gibi yöntem doğru seçilmesine karşın bedelin yanlış tespit edildiğı iddiası da olabilir. Eğer mükellefin seçtiğı yöntem eleştiriliyorsa ve emsaline uygun bedelin başka bir yöntem kullanılarak tespit edilmesi gerekliliğı iddia ediliyorsa, mükellefin uyguladığı yöntemin neden doğru yöntem olmadığı ve müfettişçe belirlenen yöntemin neden daha doğru olduğu ortaya konmalıdır. Rehberde bu tür durumlarda izlenecek yaklaşım ve uygulanacak testlere yönelik açıklamaların yer alması uygun olacaktır.

## **8- Transfer Fiyatlandırması Raporlaması kapsamında kullanılacak Muhasebe Sistemi (Tek Düzen Hesap Planı / TFRS) kullanımının netleştirilmesi):**

Transfer Fiyatlandırması kapsamında kar marjı hesaplamaları düzeyinde hangi Muhasebe sisteminin baz alınarak hareket edilmesi gerekliliğı konusunun netleştirilmesi talep edilmektedir.

Raporlama nezdinde Türkiye kapsamında kullanılan Tek Düzen Hesap Planı ve Dünya genelinde benimsenmiş olan IFRS ( TFRS) Muhasebe sisteminden hangisinin baz alınması gerektiğı konusunda farklı görüşler bulunmaktadır.

Tek Düzen Hesap uygulamaları ile TFRS arasında yer alan yöntem farklılıkları sebebi ile kar marjı hesaplamalarının yurtdışındaki ortağa anlatılması esnasında anlayış farkı çıkması nedeni ile kullanılacak sistemin netleştirilmesi özellikle önem arz etmektedir.

## **9- Hazine Zararının Tespiti**

KVK'nın 13.maddesinde 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 bağlanmıştır. 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 ettirilmesi olarak belirtilmiştir.

Hazine zararının oluştuğu ve oluşmadığı durumların Rehberde örneklendirilmek suretiyle açıklanması önem arz etmektedir. Bu detaylandırmanın doğrudan ve dolaylı vergiler özelinde ayrı ayrı yapılması, işlem vergileri açısından taraflardan birisinin veya her ikisinin BSMV mükellefi olması durumlarında hazine zararının ne şekilde tespit edileceği gibi konularda örnekler içerilmesi faydalı olacaktır.