

AGRESİF VERGİ PLANLAMASI YÖNTEMİ OLARAK TRANSFER FİYATLANDIRMASI: SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE VE TÜRKİYE'DE UYGULANAN KURALLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ¹

Transfer Pricing as a Aggressive Tax Planning
Method: Evaluation of the Principles Applied in
Selected Countries and Turkey

Gönderim Tarihi: 29.03.2017

Kabul Tarihi: 19.02.2018

Doi: 10.31795/baunsobed.443822

A. Kemal ÇELEBİ*
Pelin MASTAR ÖZCAN**

ÖZ: Çağımızın en önemli ekonomik olgularından birisi sermayenin belirli şirketlerin elinde toplanması ve çok uluslu şirket olarak adlandırılan bu şirketlerin yatırım ve üretim faaliyetlerinin büyük değerlere ulaşmasıdır. Çok uluslu şirketler küreselleşmenin kendilerine sağladıkları imkânları etkin bir şekilde kullanmak suretiyle ülkelerin vergi gelirlerini erozyona uğratmakta buna karşın kârlarını maksimize etmeye çalışmaktadırlar. Bu kapsamda çok uluslu şirketler; örtülü sermaye, yeniden yapılandırma, anlaşma alışverişi, vergi cennetlerinde yatırım yapma veya kazancı vergi cennetlerine aktarma, transfer fiyatlandırması manipülasyonları gibi yöntemlerle agresif bir vergi planlaması yaparak vergi yüklerini minimum düzeyde tutmaya çalışmaktadırlar. Çalışmada Türkiye ve seçilmiş ülkelerde; çok uluslu şirketlerin en sık kullandığı agresif vergi planlaması yöntemlerinden biri olan transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenlemeler değerlendirilmiştir. Bu kapsamda ülkelerin transfer fiyatlandırması denetim süreçlerini ayrıntılı olarak planlayıp her aşamanın içeriğini mükellefe önceden açıkladığı ve mükellefin itiraz hakkını daha etkin olarak kullandığı tespit edilmiştir. Türkiye incelenen diğer ülkelerle aynı yöntem ve teknikleri kullanmakla birlikte denetim sürecini ayrıntılı olarak açıklamamıştır.

Anahtar Kelimeler: Agresif Vergi Planlaması, Transfer Fiyatlandırması, Çok Uluslu Şirket.

¹ Bu çalışma Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde sunulan “Çok Uluslu Şirketlerin Vergilendirilmesi: Transfer Fiyatlaması Açısından Bir Değerlendirme” isimli doktora tezinden üretilmiştir.

* Prof.Dr., Manisa Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye, Mali İktisat ABD, kemal.celebi@cbu.edu.tr

** Dr. Öğretim Üyesi, Manisa Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye, Mali Hukuk ABD, pelin.mastar@cbu.edu.tr, ORCID ID: orcid.org/0000-0001-9103-4131

ABSTRACT: One of the most important economic phenomena of our age is the accumulation of the capital in the hands of certain companies and the investment and production activities of these companies which are called multinational companies reach great values. Multinational companies are trying to maximize their profits while eradicating the tax incomes of countries by effectively using the opportunities that globalization provides them. Within this framework multinational companies making aggressive tax planning by using thin capitalization, treaty shopping, contract manufacturing, investing in or transferring profits to tax havens and transfer pricing try to keep tax burden minimum to maximize their profit. In this study; transfer pricing regulations which is the one of the aggressive tax planning methods most commonly used by multinational companies were evaluated for Turkey and selected countries. In this context, it has been determined that countries have planned transfer pricing audit processes in detail and have already disclosed the contents of each phase to the taxpayer in advance and have used the right of taxpayer appeal more effectively. Turkey has not explained the audit process in detail, using the same methods and techniques as other countries examined.

Keywords: Aggressive Tax Planning, Transfer Pricing, Multinational Company.

GİRİŞ

Küreselleşme süreci ile birlikte uluslararası ekonominin belirleyicisi haline gelen çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırması manipülasyonuna başvurmaları başka bir ifade ile emsallerine nazaran yüksek veya düşük fiyat belirlemek suretiyle daha az vergi ödeme ya da hiç vergi ödememe yolunu tercih etmeleri ülkelerin vergi tabanlarının aşınmasına neden olmaktadır. Bu bağlamda ilişkili kişiler arasında gerçekleşen işlemlerin fiyatlandırılması vergiye tabi kazancın doğru bir şekilde tespit edilebilmesi açısından önem arz etmektedir.

Vergi gelirleri üzerindeki olumsuz etkileri göz önüne alındığında transfer fiyatlandırması kurallarının düzenlenmesi bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kapsamda gerek uluslararası kuruluşlar tarafından gerekse de ülkelerin vergi mevzuatlarında yer alan düzenlemeler ile yasal altyapı oluşturulmaktadır. Devletler vergi matrahı kayıplarını önleyebilmek için yasal alt yapı oluşturmalarına karşın etkin bir vergi denetimin sağlanamaması, ülkelerin farklı transfer fiyatlandırması kurallarına sahip olması ve transfer fiyatlandırması manipülasyonları nedeniyle önemli miktarda vergi kayıplarıyla karşı karşıya kalmaktadırlar. Bu açıdan çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırması manipülasyonlarından kaynaklanan vergi kayıplarını önlemek için ülkelerin uyguladıkları transfer fiyatlandırması kurallarının benzerlik taşıması önem arz etmektedir. Bu gereklilikten hareketle; ülkelerin maruz kaldıkları vergi kayıpların önüne geçmek amacıyla ve bir ekonomide faaliyet gösteren

tüm birimlerin adil bir şekilde vergi yüküne katılması gerektiği fikrinden hareketle OECD; Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımı Eylem Planı’nı (BEPS-Base Erosion and Profit Shifting) 19 Temmuz 2013 tarihinde yayımlamıştır (Taşdöken, 2015). Eylem Planı sayesinde ülkelerin uygulamaları birbirine yakınsamış ve çok uluslu şirketlerin hareket alanı daralmıştır.

Çalışmada; incelenen ülkelerin seçiminde uluslararası vergi ve denetim kuruluşları tarafından en etkin transfer fiyatlandırması denetimi yaptığı kabul edilen ülkeler seçilmiş ve Türkiye ile transfer fiyatlandırması mevzuatları özellikle transfer fiyatlandırması denetim süreçleri karşılaştırılmıştır.

KAVRAMSAL ÇERÇEVE: AGRESİF VERGİ PLANLAMASI VE TRANSFER FİYATLANDIRMASI

Agresif vergi planlaması; vergi yasalarının konuluş amacından, ekonomik ve ticari hayatın gereklerinden bilinçli olarak uzaklaşarak efektif vergi yükünün azaltılması veya tamamen ortadan kaldırması faaliyetleri olarak tanımlanmaktadır (Sönmez, 2016). Bu yöntemde; çok uluslu şirketler vergi planlaması haklarını kötüye kullanarak; iki ya da daha fazla vergi sistemi arasındaki uyumsuzluktan yararlanarak, ödemeleri gereken vergiyi azaltmak suretiyle ülkelerin vergi tabanlarını aşındırmaktadırlar (Çakar ve Saraçoğlu, 2014).

Vergi mükelleflerinin agresif vergi planlamasında kullandığı araçlar ile vergi mükellefleri özel hukuk kurallarını kötüye kullanarak yasama organının niyet etmediği ya da niyet etmesinin olanaklı olmadığı davranışta bulunarak vergi yüklerini hafifletmektedirler. Başka bir ifade ile mükellef bu yöntemde kanunun lafzıyla uyumlu, ruhuyla ise çelişen davranışlarda bulunmaktadır (Gülğün, 2015).

Eden ve Smith 2011 yılında yayınladıkları “The Ethics of Transfer Pricing” başlıklı çalışmalarında transfer fiyatlandırması manipülasyonunu vergi etiği kapsamına değerlendirmişlerdir. Söz konusu çalışmada transfer fiyatlandırmasının vergi yükünü en aza indirmek için kullanılan bir vergi planlaması aracı olduğu vurgulanmıştır.

Transfer fiyatlandırmasının vergi sonrası karın maksimize edilme amacıyla kullanımını Thomas Horst analiz etmiştir (Horst, 1971). Horst çalışmada; çok uluslu şirketlerin karlarını yüksek vergi oranına sahip ülkelere düşük vergi oranına sahip ülkelere aktarmada kullandığı yöntemlerden birisinin de transfer fiyatlandırması manipülasyonu olduğunu açıklamıştır. Çok uluslu şirket grubu içerisinde yer alan bağlı işletmeler kendi aralarında gerçekleştirdikleri mal-hizmet alım satımında, ödünç para alışverişinde serbest piyasa koşullarında oluşan fiyattan ayrılarak transfer fiyatlandırmasına başvurumaktadırlar (Huizinga ve Laeven, 2008).

SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE VE TÜRKİYEDE UYGULANAN TRANSFER FİYATLANDIRMASI DÜZENLEMELERİ

Çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırması manipülasyonlarından yararlanarak vergi yüklerini azaltma gayreti içerisinde oldukları bilinmektedir. Yapılan çalışmalar tüm dünyada uluslararası şirketlerin yaptıkları grup içi işlemler nedeniyle ülkelerin kurumlar vergisi hasılatı kaybı ile karşı karşıya kaldığını göstermektedir (Ataç, 2016). Çalışmada; incelenen ülkelerin seçiminde; transfer fiyatlandırmasına yönelik yapılan düzenlemelerin genişliği ve transfer fiyatlandırması incelemelerinin göz önünde tutulmuş olup bu kapsamda Japonya, Hindistan, Çin Halk Cumhuriyeti, Kanada, Amerika Birleşik Devletleri, Fransa, Almanya, Kore ve İngiltere incelenmiştir. Brezilya ise kırılğan beşli ülkeler arasında Türkiye ile birlikte yer aldığından değerlendirme kapsamına alınmıştır.

Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Genel Düzenlemeler

Transfer fiyatlandırması uygulamalarının başlangıç aşamasını ilişkili kişilerin ve emsal bedelin tespiti oluşturmaktadır. Dolayısıyla çalışmanın bu bölümünde ülkelerde ilişkili kişilerin ve emsal bedelin tespitinde dikkat edilen hususlar değerlendirilecektir.

Japonya: Transfer fiyatlandırması denetimlerini en etkin gerçekleştiren ülkeler arasında ilk sırada yer alan Japonya'da ilişkili kişinin tespitinde ortaklık payı başka bir ifade ile kontrol hakkı esas alınmıştır. Buna göre yurt dışındaki bir kuruma doğrudan veya dolaylı olarak %50 oranında ortaklık söz konusu ise bu şirketler ilişkili kişi olarak kabul edilecektir (Yoshimura, 2013). İlişkili kişilerle gerçekleşen tüm işlemlerde emsal fiyata uygun bir şekilde işlemin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Emsal fiyata aykırı şekilde düzenleme yapılması durumunda ise idare tarafından düzeltme işlemi gerçekleştirilecektir (Mooij ve Saito, 2014). Emsal bedelin tespitinde OECD yöntemleri esas alınmakta olup somut olayın niteliğine göre mükellef istediği yöntemi tercih etme şansına sahip olacaktır.

Hindistan: 2005 yılından itibaren yabancı yatırımlar üzerindeki kısıtlamaların kaldırılması ve mevcut yerli şirketlerin belirli koşulları sağlaması ile yabancı ortaklık konusunda otomatik yatırım izni alabilmeleri ile birlikte Hindistan'da çok uluslu şirketlerin işlem hacmi artış göstermiştir. İlişkili kişinin tespitinde Japonya'da olduğu gibi ortaklık payı veya kontrol hakkı belirlemektedir. Buna göre bir şirketin oy hakkının %26'sı veya daha fazlası belirli bir şirkette ise ya da yönetim kurulunun en az %50'si belirli bir şirket tarafından atanıyorsa bu şirketler ilişkili şirket olarak kabul edilecektir. İlişkili kişiler arasında gerçekleştirilen gerek yurt içi gerekse de yurt dışı işlemlerde emsallere uygunluk ilkesi esas alınacak alınacaktır (Ekonomi Bakanlığı, 2016).

Hindistan OECD üyesi olmamakla birlikte emsal fiyatın tespitinde OECD düzenlemelerinde yer alan bütün yöntemleri kullanmaktadır. Yöntemlerin seçiminde herhangi bir öncelik bulunmamakla birlikte mükellef seçtiği yöntemi hangi gerekçelerle seçtiğini idareye açıklamakla yükümlüdür. 2015 yılından itibaren emsal bedel tespiti altı şirketin üç yıllık verileri temel alınarak oluşturulan ağırlıklı ortalamaya göre belirlenmektedir (Demirci, 2015).

Çin Halk Cumhuriyeti: Ülkede, ilişkili kişi tespit edilirken doğrudan ya da dolaylı olarak kontrol yetkisine vurgu yapılmıştır. Kontrol ilişkisinin tespitinde herhangi bir oran sınırlamasına gidilmemiştir (Ying, 2015:3-8). Emsal bedelin tespitinde yöntemler arasında öncelik söz konusudur. Bu sıralamaya göre mükellefler öncelikli olarak *Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi, Maliyet Artı Yöntemi*’ni öncelikli olarak kullanacaklardır. Bu üç yöntem ile emsal bedelin tespiti mümkün olmadığı takdirde Kar Bölüşüm Yöntemleri kullanılacaktır(Tokay Acar,2013).

Kanada: Eyaletler arasında farklı vergi oranı uygulanması ve şirketlerin elde ettikleri geliri konsolide etmemelerinden dolayı transfer fiyatlandırması özel bir öneme sahiptir. Farklı vergi oranları ve gelirin konsolide edilmemesi eyaletler arasında vergi oranı farklılığına dayalı olarak kar aktarımının ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Mintz ve Smart, 2004). Emsal bedelin tespitinde OECD yöntemlerine sadık kalınmış ve yöntemler arasında herhangi bir öncelik bulunmamaktadır. Ancak son dönemde ağırlıklı olarak kar bölüşüm yöntemlerinin tercih edildiği gözlemlenmektedir (Borkowski,2010).

Amerika Birleşik Devletleri: İlişkili kişinin tespitinde ortak bir çıkar birliğine vurgu yapılmaktadır. İlişkili kişilerle gerçekleşen işlemlerin niteliğini dikkate alarak mükellef “en iyi yöntem” kuralını uygulayacaktır. Bu kural uygulamasında mevcut yöntemleri kullanarak emsal bedelin tespiti mümkün değilse uygun istatistikî yöntemler kullanılarak bir fiyat aralığı belirlenecektir (Işık, 2005).

Fransa: Yurt dışındaki ilişkili şirketlere düşük bedelle mal satılması veya emsallerine nazaran bu şirketlerden yüksek bedelle mal alınması durumunda mal bedelleri tespit edilirken ilişkisiz kişilerle gerçekleştirilen işlemlerde uygulanan fiyat dikkate alınacaktır ve idare tarafından gerekli düzeltme işlemleri yapılacaktır. Emsal bedelin tespitinde OECD’ nin kabul ettiği tüm yöntemler herhangi bir öncelik sıralaması olmadan kabul edilmektedir (PWC, 2014a; KPMG, 2012a).

Almanya: İlişkili kişiler arasında gerçekleşen işlemler emsallere uygunluk ilkesine aykırılık gösteriyorsa idare düzeltme hakkına sahip olacaktır. Diğer ülkelerden farklı olarak Almanya’da emsal bedelin tespitinde kullanılacak yöntemler arasında 2008 tarihli İşletme Vergisi Reformu sonrasında katı bir hiyerarşi söz konusudur.

Tablo 1: Almanya’da Uygulanan Kademeli Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri

1.KADEME	2. KADEME	3. KADEME
-Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi	Sınırlı karşılaştırmalı emsal değerler varsa uygun	Emsal bedelin tespit edilememesi halinde oluşturulacak
-Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi	olan herhangi bir transfer fiyatlandırması yöntemi	simülasyona göre bulunan varsayımsal emsallere uygun transfer fiyatlandırması
-Maliyet Artı Yöntemi		

Kaynak: (Rasch,2013)’den yararlanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

Tablo 1’de görüldüğü üzere yöntemler kendi arasında üç kademeye ayrılmış olup mükellefler öncelikli olarak birinci kademede yer alan Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi, Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi ve Maliyet Artı Yöntemini kullanmalıdır. Brüt kar marjı, aracılık ücreti gibi sınırlı karşılaştırmaya imkân veren emsallerin olması durumunda ikinci kademe hükümleri uygulanacaktır. Eğer emsal değer tespiti mümkün değilse simülasyon yapılacaktır (Rasch, 2013:73).

Kore: Ülkede ilişkili kişi tespitinde ortaklık ilişkisi esas alınmıştır. Buna göre bir şirket veya üçüncü bir kişi başka bir şirkete %50 oranında ortaksa yâda oy hakkına sahip ise ilişkili kişi olarak kabul edilecektir (Choi,1998). 2011 yılında yapılan değişiklik ile yöntemler arasındaki öncelik uygulamasına son verilmiş olup mükellefler durumun koşullarına en uygun yöntemi seçmekte serbesttirler (PWC, 2014b).

İngiltere: İngiltere Gelir İdaresi, transfer fiyatlandırması işlemlerini 1988 yılında çıkarılan Gelir ve Kurumlar Vergileri Kanunu’nun 770-773 numaraları aracılığıyla yürütmektedir. 770. madde uyarınca biri diğeri tarafından kontrol edilen yâda her ikisi de başka bir şirket tarafından kontrol edilen iki şirket arasında gerçekleşen mal ve hizmet alışverişlerinde tespit edilen fiyat OECD düzenlemelerine paralellik gösterecek şekilde emsallere uygunluk ilkesi esas alınarak tespit edilecektir. 773. madde ise mülkiyet satışlarının şartlar ne olursa olsun emsallere uygunluk ilkesine göre yapılması gerektiğini düzenlemektedir (Tondkar vd., 2005). OECD kriterlerine uygun olarak emsallere uygun fiyatın tespitinde geleneksel işlem yöntemleri ve işlemsel kar yöntemleri bir arada kullanılmaktadır. Ancak son yıllarda işlemsel kar yöntemlerinin daha ağırlıklı bir şekilde kullanıldığı gözlemlenmektedir (Biçer, 2009).

Brezilya: İncelenen ülkeler içinde OECD düzenlemelerinden farklı kendine has kuralları olan tek ülkedir. İlişkili kişinin tespitinde kontrol yetkisi veya vergi cennetlerinde faaliyet gösteren şirketler esas alınmıştır. Bu kapsamda Brezilya vergi idaresi vergi cennetlerinin kapsamını daha geniş ele alarak riskli ülkeler listesi yayımlamıştır. İlişkili kişilerle gerçekleşen işlemlerde emsal bedel tespitinde OECD tarafından önerilen yöntemleri benimsemekte ayrıca “en iyi yöntem” kuralının uygulanmasına izin vermemektedir. Mükellefler emsal bedel

tespitinde Brezilya Vergi İdaresi tarafından ihracat ve ithalat işlemleri için ayrı ayrı tespit edilen matematiksel formülleri kullanmakla yükümlüdürler. Ayrıca diğer ülkelerden farklı olarak gayri maddi haklar içerisinde yer alan royalti ödemeleri transfer fiyatlandırması konusuna girmemektedir (PWC,2013).

Türkiye: 6728 sayılı kanun öncesinde ülkemizde oldukça geniş bir ilişkili kişi tanımlanmakta ve ortaklık ilişkisini belirleyen kanuni bir sınırlama öngörülmemektedir. Söz konusu kanun ile 5520 sayılı KVK’nın 13. maddesinde yapılan değişiklik ile birlikte ortaklık ilişkisinin tespitinde doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı şartı aranmaktadır. Ülkemizde emsal bedelin tespitinde ise yöntemler arasında hiyerarşi bulunmamaktadır. Ancak ilerleyen dönemlerde şirketlerin değer zincirlerinin daha iyi kavranabilmesi için işlemsel kar yöntemlerinin daha yoğun olarak kullanılacaktır (Biçer ve Erginay, 2015:66).

Belge Düzeni ve Cezai Yaptırımlar

Belgelendirme yükümlülüğü ile amaçlanan mükellefin, transfer fiyatlandırması mevzuatına göre, ilişkili kişilerle olan işlemlerinde bedel ya da fiyatlandırma yaparken iyi niyetli ve basiretli bir iş adamı olarak davrandığını başka bir ifade ile emsallere uygunluk ilkesine sadık kaldığını, en iyi fiyatlandırma yöntemini seçtiğini, ulaşabileceği bütün verileri kullandığını yazılı hale getirmesi ve istenildiğinde idareye sunmasıdır (Öcal,2015). Bu açıdan son dönemde incelenen ülkelerde belgelendirme yükümlülüğünün ağırlaştığı ve bu kapsamda uygulanan cezai yaptırımların da arttığı görülmektedir.

Japonya: Ülkede 2010 yılına kadar ilişkili kişilerle gerçekleşen işlemlerin tespitini sağlayacak özel bir belgelendirme yükümlülüğü bulunmamaktadır. 2010 yılından sonra yapılan düzenlemeler ile transfer fiyatlandırması denetiminde emsal fiyatı tespit etmek amacıyla vergi dairelerine mükelleflerin teslim etmeleri gereken belgeler açıkça belirtilmiştir (Mooij ve Saito, 2014). Bu belgelerde ilişkili kişi olarak kabul edilen şirketlerin isimleri, yapılan işlemin niteliği ve tutarı, seçilen transfer fiyatlandırması yöntemi ve işlemin APA hükümlerine tabi olup olmadığına ilişkin bilgilerin yer alması zorunludur (KPMG, 2012b). Söz konusu belgelere ilişkin olarak zaman aşımı süresi ilgili mali yıl takip eden yılbaşından itibaren altı yıldır dolayısıyla altı yıllık süre zarfında vergi dairesi istediği tarihte mükelleften belgeleri isteme hakkına sahiptir. Zamanaşımı süresi ile ilgili olarak gözden kaçırılmaması gereken husus ülkede kurumlar vergisine ilişkin tüm belgelerin yedi yıl süreyle saklanma sorunluluğunun olmasıdır. Dolayısıyla transfer fiyatlaması için altı yıl gibi görülen süre uygulamada bir yıl daha uzamaktadır (EY, 2013). Ülkede transfer fiyatlandırmasına yönelik özel bir cezai hüküm bulunmamaktadır. Genel vergi kaçırmaya ilişkin

cezalar transfer fiyatlandırması işlemlerine uygulanmaktadır. Belgelendirme yükümlülüğüne uyulmaması durumunda söz konusu cezalar % 10- %15 oranında ağırlaştırılmış olarak uygulanmaktadır. Vergi kaçakçılığına ilişkin kanıtlar olması durumunda cezalar %35 oranında arttırılmaktadır (TPA,2015).

Japonya 24 Aralık 2015 tarihinde 2016 yılında belgelendirme yükümlülüğünü OECD tarafından yürütülen BEPS eylem planlarında belirtilen üçlü yapıya dönüştüreceğini açıklamıştır. Buna göre ana belgeler (master file)' de şirketin genel bilgileri, transfer fiyatlandırması politikası, gelirlerinin ve faaliyetlerinin dünya çapındaki dağılımı hakkında bilgi verilecektir Hem Japon şirketler hem de çok uluslu şirketlerin Japon iştirakleri ilgili ülkeye özgü belgelendirme raporu olarak adlandırılan local file'ı 1 Nisan 2017 tarihinden itibaren düzenlemek durumundadır. Master file ve ülke bazlı bildirim yükümlülüğüne uymayan mükelleflerin karşılaşacakları cezalar daha sonra direktiflerle açıklanacaktır (PWC,2016).

Hindistan: Transfer fiyatlandırması kapsamında ilişkili kişilerle gerçekleşen işlemlerin emsallere uygun bir şekilde gerçekleştiği ispatlama zorunluluğu mükellefe aittir. Dolayısıyla mükellef düzenlediği belgelerde şirket profili, sektörel bilgiler ve gerçekleştirilen ulusal ve uluslararası işlemlerin niteliği ve niceliğine ilişkin bilgileri göstermek zorundadır. Ülkede transfer fiyatlandırması konusundaki en önemli belge yeminli mali müşavirler tarafından hazırlanan "3 ECB" isimli formdur. Bu formda emsal fiyatın tespitinde seçilen yöntem ve bu yöntemin seçildiğine dair analizlerin yer alması gerekmektedir. Ülkede mükellefin idareye ibraz etmiş olduğu belgelerde eksik veya yanıltıcı bilgi olması durumunda gerçekleştirilen uluslararası işlem tutarının % 2'si oranında ceza uygulanmaktadır. Bu cezanın dışında muhasebeci raporu olarak adlandırılan ve temel belge niteliğinde olan "3 ECB" isimli formun verilmemesi durumunda ise 100.000 Hint Rupisi tutarında ceza ödemesi yapılmaktadır (KPMG, 2015a).

Çin Halk Cumhuriyeti: Ülkede faaliyet gösteren çok uluslu şirketler veya bu şirketlerin iştirakleri yıllık beyannamelerini düzenlerken ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri işlemleri açıklayan raporu beyannamelerine eklemekle yükümlüdürler. Bu raporda şirketin organizasyon yapısı, ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlerin niteliği ve niceliği hakkında bilgi ile şirketin seçtiği transfer fiyatlandırması yöntemine ilişkin bilginin doğru bir şekilde gösterilmesi gerekmektedir. Söz konusu bilgilerde hata olması durumunda mükellef yanlış ve eksik beyanda bulunmuş olacağından cezai yaptırımla karşı karşıya kalacaktır. Ayrıca mükellefler, tespit edilen matrah farkının üzerinden faiz ödemekle yükümlü olacaktır (Markham ve Liao, 2014).

Kanada: Transfer fiyatlandırmasında mükellefler tarafından tutulması gereken temel belge T-106 kodlu belgedir. Bu belgede Kanada mukimi olmayan şirket-

lerle gerçekleştirilen işlemlerin tutarı, verilen avanslar, kullanılan krediler ve şirketin emsal bedel tespitinde kullandığı transfer fiyatlandırması yönteminin yer alması gerekmektedir. Bu belgenin geç verilmesi halinde günlük yirmi beş Kanada Doları ceza kesilmekte hiç verilmemesi halinde söz konusu ceza on iki bin Kanada Doları’na kadar yükselmektedir. Belgelendirme yükümlülüğüne uyulmamasından dolayı verilen cezanın yanında tespit edilen matrah farkı için %10 oranında cezai yaptırım uygulanmaktadır (KPMG, 2015b).

Amerika: Transfer fiyatlandırmasına ilişkin kuralların temelini oluşturan Amerika’da mükellefler en iyi yöntem kuralını uygulayarak seçtikleri transfer fiyatlandırması yöntemine ilişkin tüm belgeleri saklamak ve gerektiğinde ibraz etmekle yükümlüdürler. Temel belgeler ve destekleyici belgeler olmak üzere ikili bir ayrıma tutulan tüm belgeleri mükellefler üç yıl süre ile saklamakla yükümlüdürler. Temel belgelerde mükellefe ilişkin genel bilgiler yer almaktadır. Bu belgeleri BEPS kapsamında belirtilen master file’a benzetmemiz mümkündür. Ülkede transfer fiyatlandırmasına yönelik cezaları değerlendirmek gerekirse işlemsel cezalar ve net düzeltme cezası olmak üzere iki farklı ceza türü söz konusu olup bu cezalardan ilki emsal bedelin doğru tespit edilmemesi durumunda uygulanır. İşlemin niteliğine göre tespit edilen matrah farkının %20 si veya %40 oranında cezai yaptırım söz konusudur. Net düzeltme cezası ise toplam vergi kaybı üzerinden hesaplanmaktadır (Kurdoğlu, 2013). IRS tarafından açıklanan eylem planında Haziran-Temmuz 2016 tarihleri arasında transfer fiyatlandırmasında şeffaflığı arttırmak ve bilgi değişimini kolaylaştırmak için 6011 ve 6018 sayılı kanunlarda düzenlemeler yapılarak ülke bazlı transfer fiyatlandırması raporun yürürlüğe girmesi için çalışmalar yapılacağı belirtilmiştir (Ernick,t.y.).

Fransa: 2010 yılından itibaren yapılan düzenlemelerle çok uluslu şirketlerin uymak zorunda oldukları belgelendirme yükümlülükleri ağırlaştırılmıştır. Büyük ölçekli şirketler 2257 kodlu formu doldurmak zorunda olup bu formda şirketin genel ve özel bilgilerinin yer aldığı iki ayrı bölüm bulunmaktadır. Bu belgeyi bütün olarak değerlendirmek gerekirse şirketin transfer fiyatlandırması politikası ve ilişkili şirketler ile gerçekleştirdiği tüm işlemlerin bilgilerini bu formda bulmak mümkündür. Söz konusu belgelerin üç yıl süre ile saklanması gerekli olup saklama ve ibraz yükümlülüğüne uyulmaması durumunda vergi matrahının %5 oranında ceza kesilmektedir (PWC, 2014a). BEPS planının güçlü bir destekleyicisi olan Fransa 2016 mali yılından itibaren yukarıdaki belgelere ilaveten ülke bazlı transfer fiyatlandırması raporu uygulamasını da belgelendirme yükümlülüğüne eklemiştir

Almanya: Ülkede gerçek olay belgelendirmesi ve uygunluk belgelendirmesi olmak üzere iki ayrı belge yükümlülüğü bulunmaktadır. Gerçek olay belge-

lendirmesi şirketin organizasyon yapısı hakkında bilgi vermektedir. Genel bilginin yanı sıra emsal bedelin tespitine dayanak oluşturacak fiyat listesi vb. listelerde bu belgenin eklerini oluşturmaktadır. Uygunluk belgelendirmesi ise grup içi transfer fiyatlandırması stratejisini ortaya koymakta ve ilişkili şirketlerin fonksiyon ve risk analizleri bu belgeye eklenmektedir (Rasch, 2013). Mükellefler istenildiği takdirde söz konusu belgeleri altmış gün içerisinde ibraz etmezlerse ispat yükü mükellefe geçmekte ve ağırlaştırılmış cezai yaptırımlar söz konusu olmaktadır. Kayıtların gecikmeli ibrazında günlük en az 100 € tutarında gecikme faizi uygulanmaktadır. Belgelerin hiç verilmemesi halinde ise tespit edilen matrah farkının %5-%10 oranında ceza kesilmektedir (Rasch, 2013).

Kore: 2011 yılında yapılan değişiklikler belgelendirme yükümlülüğü açısından özel bir öneme sahiptir. Yapılan düzenlemeler neticesinde birincil ve ikincil belgeler olmak üzere ikili bir belgelendirme yükümlülüğü söz konusu olmuştur. Birincil belgelerde seçilen transfer fiyatlandırması yöntemi, uluslararası işlemlerin özeti ve yurtdışı iştiraklerin gelir tabloları yer almaktadır. İkincil belgelerde ise kurumsal fiyatlandırma politikaları, organizasyon şeması ve iş tanımları yer almaktadır (PWC, 2014b). Dolayısıyla transfer fiyatlandırması sisteminin temelini birincil belgeler oluşturmakta olup mükelleflerin idareye karşı kendi haklıklarını ispat edebilmeleri açısından önem arz etmektedir. Her iki belgede yetkilerin talebini izleyen altmış gün içerisinde ibraz edilmeli ve yedi yıl süre ile de saklanmalıdır. Kore’de iki farklı cezai yaptırım bulunmaktadır. İlk yaptırım eksik beyanda bulunulmasına ilişkindir. Bu durumda tespit edilen matrah farkının %10 oranında ceza ödenmektedir. Eksik ödeme olarak adlandırılan ikinci durumda yıllık %10,95 oranında ceza söz konusu olup bu cezanın toplam tutarı 100 milyon Kore Won’nu aşamaz (Crowehorwath, 2013).

İngiltere: Transfer fiyatlandırması işlemlerinin belgelendirilmesi için özel bir belge ihdas edilmemiştir. Mükelleflerin ilişkili kişilerle gerçekleştirdiği işlemlere ilişkin tüm kayıtları tutması zorunludur. Bu kayıtlarda şirketin organizasyon yapısı, ilişkili kişilerle gerçekleşen her türlü distribütörlük anlaşmaları, hizmet anlaşmaları, maliyet paylaşım anlaşmaları, ar-ge anlaşmalarına ilişkin bilgiler, kullanılan transfer fiyatlandırması yöntemi ve buna ilişkin ekonomik analiz yer almalıdır. Gerekli görülen hallerde işlemin niteliğine göre mükelleften transfer fiyatlandırması politikasına ilişkin yazılı açıklama, fiyat değerlendirme raporu, karşılaştırılabilirlik analizi ve işlev analizine ilişkin belgelerin de istenmesi de mümkündür (Biçer, 2009). Dolayısıyla ülkede kendi kendini değerlendirme kapsamında incelenen ülkelere nazaran belgelendirme yükümlülüğün daha ağır olduğunu söylemek mümkündür. Söz konusu belgelerin altı yıl saklanması gereklidir. Ülkede cezalar neden olunan gelir kaybının %30’undan başlamakta ve mükellefin bilinçli bir şekilde vergi kaçırdığına dair bilgilerin oluşması halinde %100’üne kadar yükselmektedir (Doğan vd., 2013).

Brezilya: Mükellefler; gelir idaresi tarafından geliştirilen ulusal muhasebe sistemi üzerinden tüm belgelerini elektronik ortamda düzenlemektedirler. On-line olarak doldurulan yıllık gelir formunda mükellefler ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri işlemlerin niteliğini ve niceliğini ayrıca ithalat ve ihracat işlemlerinde seçilen yöntemi belirterek 30 Eylül’ e kadar teslim etmek zorundadırlar. Söz konusu belge gelir idaresi tarafından istenildiği takdirde yirmi gün içerisinde ibraz edilmelidir. Özel bir transfer fiyatlandırması cezası bulunmama ile birlikte tespit edilen matrah farkının %75’i oranında cezai yaptırım söz konusudur. Eğer mükellefin vergi kaçakçılığı yaptığına dair deliller söz konusu ise söz konusu ceza ağırlaştırılmış olarak uygulanır. Bu durumda mükellef tespit edilen matrah farkının %112.5’ i oranında ceza öder. Aynı zamanda Brezilya Merkez Bankası tarafından tespit edilen günlük gecikme faizi de cezalar arasında yer almaktadır (PWC, 2013).

Türkiye: Mart 2016 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 3 Seri Numaralı “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Genel Tebliğ Taslağı” yayınlanmıştır. Türkiye’de mukim Çok Uluslu İşletmeler 1 Ocak 2016 ve sonrasında başlayan hesap dönemleri için transfer fiyatlandırması dokümantasyonunu BEPS’e uygun olarak üç aşamalı olarak hazırlayacaktır. Bu kapsamda öncelikli olarak; Çok uluslu işletmeler grubu kapsamında bulunan ve bir önceki hesap dönemi sonu bilançosundaki aktif büyüklüğü ve gelir tablosundaki net satış hasılat tutarı 250 milyon TL ve üzerinde olan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, “Ana Rapor” un, hazırlanması gerekmektedir. Ana rapor; kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresini takip eden ikinci ayın sonuna kadar hazırlanmalıdır. İkinci belge olarak ülke raporu düzenlenecektir. Üçüncü belge olarak da Ülke Bazlı Raporlama ’nın yapılması gerekmektedir. Ülkemizde 6728 sayılı kanun ile yapılan değişiklikle birlikte belgelendirme yükümlülüğünün yerine tam ve zamanında getirilmesi durumunda indirim müessesesi sisteme eklenmiştir. Buna göre; Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmesi kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle eleştirilen mükellefler için zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyayı cezası %50 indirimli olarak uygulanacaktır.

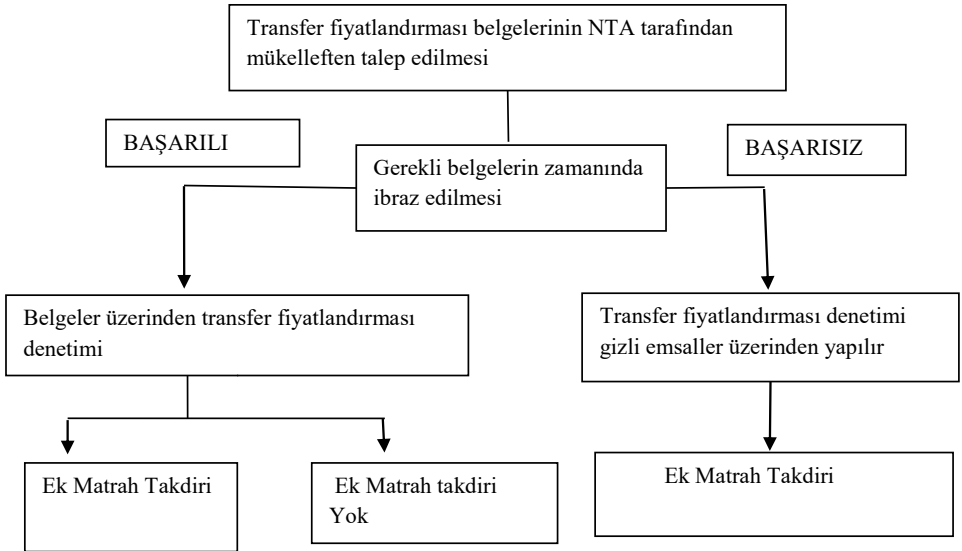
Denetim

Denetim konusu transfer fiyatlandırmasında özel bir öneme sahiptir. Bunun nedeni ise bir mükellefin bir ülke mevzuatına göre incelenmesi sonucunda elde edilen sonuçları diğer ülkenin vergi idaresinin kabul etmemesi durumunda çifte vergilendirme sorunun ortaya çıkacak olmasıdır. Bu yüzden ülkelerin son dönemde çalışmalarını transfer fiyatlandırması yöntemlerinden belgelen-

dirme ve denetim yükümlülüğüne kaydırıldığı görülmektedir. Bu kapsamda çalışmamızda ülkelerin yapmış oldukları transfer fiyatlandırması denetimleri ve denetim sürecinde çok uluslu şirketlerin hakları ve yükümlülükleri özel bir öneme sahiptir. Dolayısıyla çalışmamızda ülke seçiminde en etkin transfer fiyatlandırması denetimi yapan ülkeler tercih edilmiştir.

Japonya: Transfer fiyatlandırması denetimlerini en sıkı şekilde yürüten ülkelerin başında gelmektedir. Japonya’da çok uluslu şirketlerin özellikle Ulusal Vergi Dairesi tarafından belirlenen sektörlerde faaliyet gösteren şirketlerin denetime tabi tutulma riski yüksektir. Belirli sektörler dışında düşük kâr beyanında bulunan şirketler, gayri maddi varlık alım satımında buluna şirketler ile vergi cennetlerinde faaliyette buluna şirketler ağırlıklı olarak denetime tabii olmaktadır (TPA,2015). Şekil 1’de de gösterildiği üzere üç ile beş yıl süren denetim sürecinin denetim sürecinin başlangıç aşamasını Ulusal Vergi Dairesi (National Tax Agency-NTA) tarafından transfer fiyatlandırması belgelerinin mükelleften istenmesi oluşturmaktadır. Otuz gün içerisinde belgeler mükellef tarafından ibraz edilirse belgedeki bilgiler üzerinden denetim yapılmakta belgeler ibraz edilmezse gizli emsal kullanımına gidilmektedir. İncelemeler sonucunda ek matrah takdiri yapılabilmektedir (PWC, 2016). Dolayısıyla ülkede transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülüğüne uyulması çok uluslu şirketleri denetim ve ceza riskinden korumaktadır. Denetim ve ceza riskinin yüksek olmasından dolayı ülkede Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına yönelik talepler de artış göstermektedir.

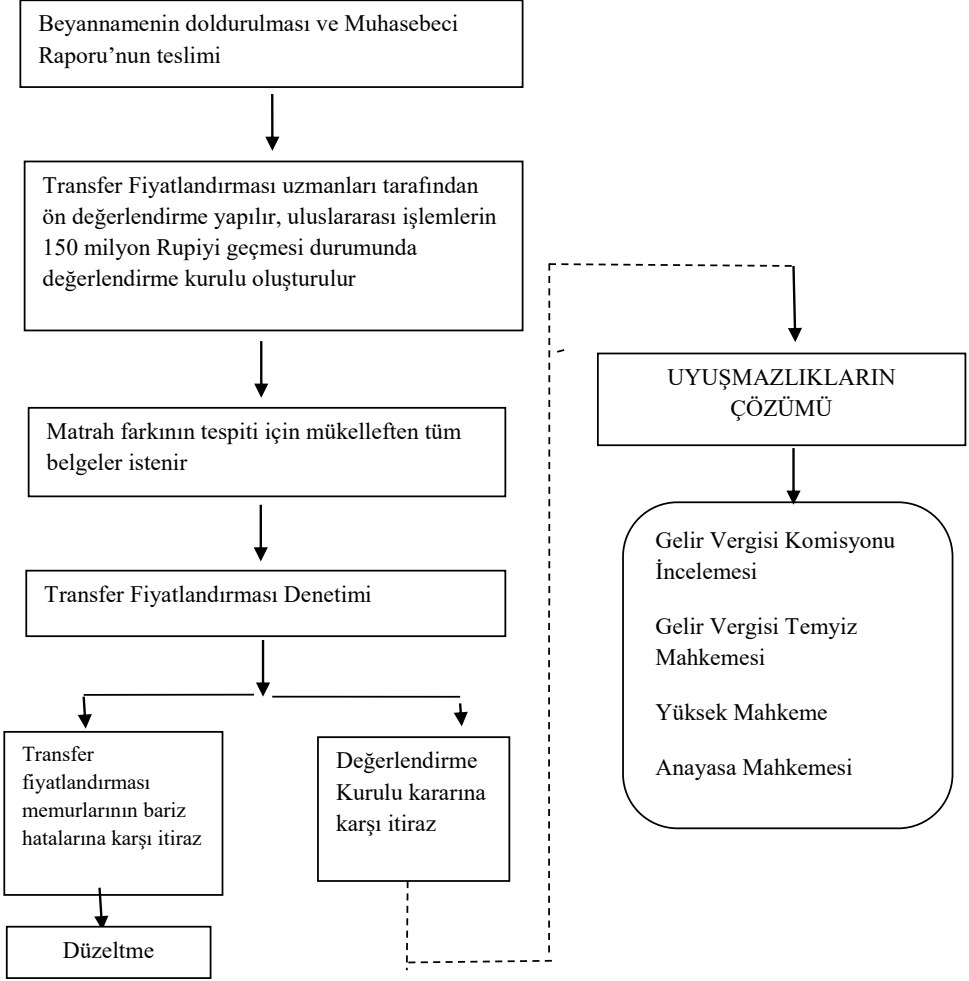
Şekil 1: Japonya’da Transfer Fiyatlandırması Denetim Süreci



Kaynak: (BDO,2011)

Hindistan: 2003 yılından itibaren Hindistan transfer fiyatlandırması denetimlerini en etkin şekilde gerçekleştiren ülkeler arasında yer almaktadır. İncelenecek mükellefin seçiminde çeşitli risk göstergelerinden yararlanılmaktadır. İlişkili kişilerle gerçekleşen işlemlerde zarar beyanı söz konusuysa, yönetici ücretleri emsallerine nazaran yüksek ise şirketin tedarikçileri zarar beyanında bulunuyorsa mükellefin riski yüksektir ve denetim süreci başlamalıdır (TP Week,2015). Çok uluslu şirket yukarıda risk göstergelerinden birini sahipse ve belgelendirme yükümlülüğünde eksiklik söz konusuysa denetim başlamaktadır.

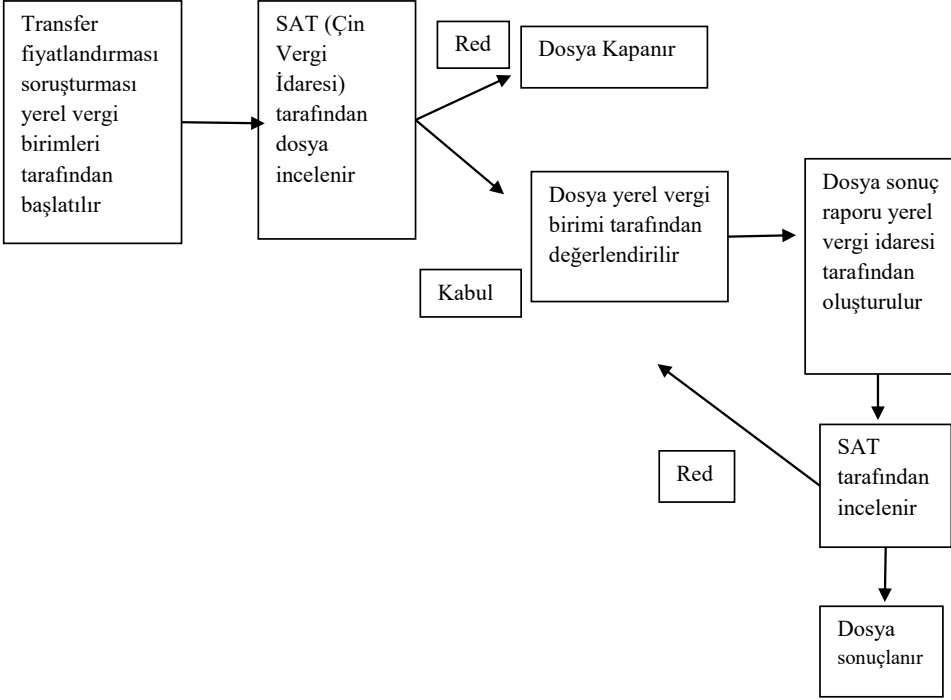
Şekil 2’de Hindistan’da transfer fiyatlandırması denetim süreci açıklanmıştır. Ülkede, denetimin otuz ay içinde tamamlanması gerekmektedir. Bu süre mücbir sebepler dolayısıyla kırk altı aya kadar uzayabilmektedir. Denetim süreci sonunda tespit edilen matrah farkı yüz elli milyon Rupinin üzerinde ise dosya tekrar değerlendirmeye alınır ve daha kapsamlı bir denetim süreci başlar. Bu durumda denetimin süresi altı yıla kadar uzamaktadır. Hindistan’ın transfer fiyatlandırması denetim mekanizmasını diğer ülkelerden ayıran en önemli husus mükellefin tespit edilen matrah farkına itiraz edebileceği bir yapının sistem içerisinde tanımlanmış olmasıdır. Mükellef transfer fiyatlandırması denetim memurunun bariz hatalarına karşı itiraz edebilir bu durumda hata varsa düzeltilir. Ayrıca değerlendirme kurulu tarafından tespit edilen matrah farkına da dava açma suretiyle itiraz etme hakkına sahiptir. Bu aşamada mükellef konuyu Anayasa Mahkemesine taşıyabilmektedir (Srivatsan ve Jain, 2015).

Şekil 2: Hindistan'da Transfer Fiyatlandırması Denetim Süreci

Kaynak: (Srivatsan ve Jain, 2015)

Çin Halk Cumhuriyeti: Çin'de faaliyette bulunan çok uluslu şirketlerinin sayısının artmasına bağlı olarak öncelikli olarak maddi duran varlıkların denetimi üzerine yoğunlaşmış son yıllarda ise gayri maddi varlıklarda emsal fiyat tespitinin doğru yapılması da önem kazanmıştır. Denetim süreci içerisinde Çin Vergi İdaresi sadece mükellefin beyan ettiği bilgiler ile yetinmemekte aynı zamanda bilgi değişim anlaşmaları ve finansal kurumlardan elde ettiği bilgilerden de yararlanmaktadır (Markham ve Liao, 2014).

Şekil 3: Çin’de Transfer Fiyatlandırması Denetim Süreci



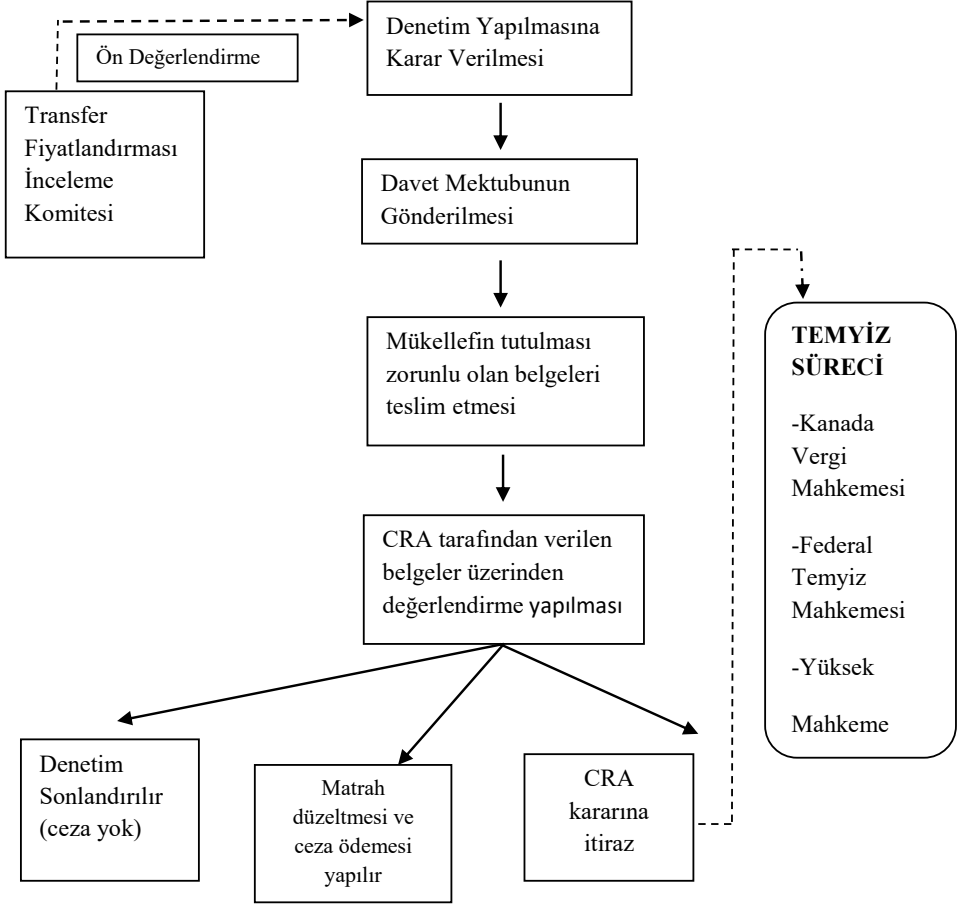
Kaynak: (Wenqin,2015)

Çin’de incelenen diğer ülkelerde olduğu gibi risk göstergeleri üzerinde denetleyeceği mükellefi veya mükellef grubunu seçmektedir. İlişkili kişilerle yüksek tutarlarda işlem gerçekleştiren şirketler, uzun süre zarar beyan eden veya düşük karla çalışan şirketler, vergi cennetlerinde mukim ilişkili şirketlerle ticari bağları olanlar ve son olarak belgelendirme yükümlülüğünü tam olarak yerine getirmeyen mükellefler riskli mükellefler olarak kabul edilmekte ve öncelikli olarak denetime tabi tutulmaktadır. Çin’de diğer ülkelerden farklı olarak denetimde ikili bir yapı söz konusudur. Şekil 3’de de gösterildiği üzere belirtilen risk göstergeleri doğrultusunda seçilen mükellefler öncelikli olarak yerel düzeyde denetime tabi tutulmaktadır. Yerel düzeyde yapılan inceleme sonra dosya SAT tarafından incelenerek kabul veya ret edilir. Dosya kabul edilirse yerel vergi idaresi tarafından denetim raporu oluşturulur söz konusu rapor SAT tarafından kabul edilirse tespit edilen matrah farkı üzerinden mükellef cezai yaptırımla karşı karşıya kalır (Wenqin, 2015).

Kanada: Son yıllarda Kanada agresif vergi denetimi yapan ülkelerden biri olmuştur. Ülkede üst üste zarar beyanında bulunan şirketlerin, belgelendirme yükümlülüğünü eksik yerine getiren şirketler, yeniden yapılanma yapan şir-

ketler ve kullandıkları transfer fiyatlandırması yöntemini değiştiren şirketlerin denetim riski yüksektir.

Şekil 4: Kanada’da Transfer Fiyatlandırması Denetim Süreci



Kaynak: (Kroft, 2015)'den yararlanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

Denetime başlamadan önce transfer fiyatlandırması inceleme komitesi saha incelemesi yapar ve mükellefe davet mektubu gönderir. Davet mektubunu alan mükellef gerekli belgeleri idareye teslim eder ve belgeler üzerinden değerlendirme yapılır. Yapılan değerlendirme neticesinde matrah farkı tespit edilirse düzeltme işlemi yapılır. Hindistan’da olduğu gibi Kanada’ da mükellefin matrah düzeltilmesine itiraz etme hakkı söz konusudur. Temyiz sürecinde mükellef Kanada Vergi Mahkemesi’ ne veya federal temyiz mahkemelerine dava açabilir. Kanada’ nın diğer ülkelerden farklı olan yönü ise 2012 yılından itibaren büyük ölçekli vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında yapılan toplantılardır. Bu toplantılarda denetim anlayışındaki değişimler ve idarenin dik-

kat ettiği risk göstergeleri ve bir sonraki dönem neler yapılması gerektiği hakkında bilgi verilmektedir (FitzGerald ve McCordan,2014). Bu toplantılar daha etkin bir diyalog ortamı sağladığından mükelleflerin uyumunu arttırmakta ve mükellefler açısından belirsizlikleri en az düzeye indirmektedir.

Amerika: Ülkede faaliyette bulunan çok uluslu şirketlerin sayısının fazla olması ve 2008 yılından itibaren bu şirketlerin daha etkin vergilendirilmesi ihtiyacı neticesinde 2010 yılında transfer fiyatlandırması uzmanlarından oluşan bir birim kurulmuştur. Bu birim tarafından 2014 yılında kamuoyu ile paylaşılan raporda yirmi dört aylık denetim süreci planlama, yürütme ve çözüm aşaması olarak üç aşamaya ayrılmış ve her aşamanın kaç ay süreceği belirtilmiştir ve denetimde kalite standartlarına uyulacağı taahhüdünde bulunulmuştur (IRS,2015). Bu uygulama Amerika dışında incelenen hiçbir ülkede bulunmamaktadır. Diğer ülkelerde toplam denetim süreci hakkında bilgi verilmekte ancak denetim sürecinin aşamaları ve bu aşamaların ne kadar süreceği hakkında mükellefe bilgi verilmemektedir. Altı ay süren ön denetim aşamasında şirketin tutmuş olduğu transfer fiyatlandırması belgeleri ve şirket tarafından yapılan işlevsel analiz değerlendirilmekte ve sonrasında ise denetim süreci hakkında şirket yöneticileriyle bilgilendirme toplantısı yapılmaktadır. Asıl denetim yöneticilerle yapılan toplantı sonrasında başlamakta ve on dört ay sürmektedir. Burada işlemler diğer emsalleri ile karşılaştırılarak mükellefin bildirimleri ile kontrol edilir. Son aşama olan çözüm aşaması ise dört ay sürmektedir. Bu aşamada denetim sonuçları mükellef ile paylaşılır. Bu aşamada belgelendirme yükümlülüğünü eksik yerine getiren mükelleflere otuz günlük bir ek süre tanınır. Bu süre içinde mükellefler eksik belgelerini tamamlamazlarsa denetim raporu tamamlanır ve ceza kesinleşir (Ernest Young, 2015).

Fransa: Transfer fiyatlandırması denetimleri vergi denetçisi ve transfer fiyatlandırması uzmanı ile birlikte yapılmaktadır. Ülkede yapılan denetimlerin iki yıl içerisinde tamamlanması planlanmaktadır. Amerika’ da olduğu gibi iki yıllık denetim sürecinin işleyişi aşamalara ayrılmıştır. Ancak Amerika’dan farklı olarak her bir aşamanın ne kadar süreceği açıklanmamıştır. Denetim sürecinin ilk aşamasında özel ve kamusal veri tabanlarından şirketin ekonomik, finansal ve vergisel bilgileri toplanır ve bu bilgiler değerlendirilir. Bu ön değerlendirme sonrasında denetim süreci planlanır ve arkasından mükellef ile bilgilendirme toplantısı yapılır. Bilgilendirme toplantısından sonra şirketten tutulması gereken belgeler alınır ve bu belgeler üzerinden gerekli incelemeler de yapıldıktan sonra denetim süreci tamamlanır ve rapor hazırlanır (OECD, 2014).

Almanya: Kurumlar vergisi kapsamında yapılan rutin denetimlerin en önemli kısmını transfer fiyatlandırması oluşturulmaktadır. Yapılan denetimler üç ila beş yıl içerisinde sonuçlandırılmaktadır. Ülkede düşük kar marjı ile çalışan

veya sürekli zarar beyanında bulunan şirketler, gayrimaddi varlık transferi yapan şirketler, simülasyon yoluyla emsal bedel tespit eden şirketler riskli şirketler olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca ana şirket ve iştirakleri arasındaki faiz ödemeleri ve nakit havuzu uygulamaları çerçevesinde kullanılan krediler riskli işlemler olarak kabul edilmektedir (OECD, 2013).

Kore: Son dönemde royalty ödemeleri ve yönetim ücretleri başlıca denetlenen konular arasında yer almaktadır. Ayrıca belirlenen sektörlerde daha agresif vergi denetimleri yapılmaktadır. İncelenen diğer ülkelerde de olduğu gibi üst üste zarar beyanında bulunan şirketlerin denetim riski yüksektir (Carey ve Fone, 2015). Ülkede yapılan denetimlerin temelini mükellefin belgelendirme yükümlülüğüne uyup uymadığı oluşturmaktadır. İdarede mükellefin ibraz ettiği belgelerin içeriği hakkında bir şüphe oluşursa denetimin kapsamı genişletilmektedir (PWC, 2014b).

İngiltere: 2008 yılından itibaren transfer fiyatlandırması denetimlerine ilişkin yeni düzenlemelere gidilmiştir. Bu kapsamda öncelikli olarak özel bir transfer fiyatlandırması kurulu kurulmuş ve risk temelli denetim sürecini açıklayan bir rehber yayımlanmıştır. Bu rehberde denetim sürecinin on sekiz ay ile otuz altı ay arasında tamamlanacağı belirtilmiştir. Denetim süreci Transfer Fiyatlandırması Kurulu tarafından tasarlanır. Bu kapsamda büyük şirketler transfer fiyatlandırması birimi ve ulusal transfer fiyatlandırması birimi eş güdümlü çalışarak mükellefin risk analizlerini yapar (HMRC, 2015).

HMRC, transfer fiyatlandırması uygulamaları ile ilgili olarak yayınladığı kılavuzlarda incelenecek mükellefin seçimine ilişkin bazı ilkeler belirlemiştir. Bu kapsamda transfer fiyatlandırması incelemesine başlamadan önce ilişkili kişiler arasında uygulanan transfer fiyatlandırmasının herhangi bir vergisel avantaj meydana getirip getirmediği incelenecektir. Aşağıdaki durumların varlığı transfer fiyatlandırmasında yüksek riskli durumların göstergesi olarak kabul edilmektedir (Ertürk ve Esen, 2013):

- İngiltere’de mukim olan şirketin daha düşük vergi oranına sahip bir ülkede yerleşik bağlı şirketlerine yüksek ödemeler yapılması,
- Zarar beyan eden İngiltere mükellefin söz konusu zararının daha düşük vergi oranına tabi ilişkili bir şirkete yapmış olduğu ödemelerden kaynaklanması,
- İngiltere mükellefi çok uluslu şirketin yüksek Ar-Ge harcaması yaparak geliştirdiği bir varlığın diğer grup üyeleri tarafından kullanılması.

Yukarıdaki durumların tespiti halinde; risk değerlendirme süreci başlamaktadır. Bu kapsamda araştırma konusu firmanın son altı yıla ilişkin mali tabloları incelenir. Bu incelemenin yansira FAME (İngiltere’de şirketlerin mali tablola-

rının yer aldığı veri tabanı) ve diğer veri tabanlarından araştırma yapılması suretiyle aynı sektörde faaliyet gösteren emsaller tespit edilir, çok uluslu şirketin vergi cennetlerinde faaliyet gösteren bağlı şirketleri belirlenir. Son olarak şirketin daha önce vermiş olduğu transfer fiyatlandırması raporları değerlendirilir (Ertürk ve Esen, 2013).

Brezilya: İncelenen ülkeler içerisinde OECD kurallarından farklılık gösteren Brezilya’ da denetimlerde risk göstergelerine başvurulduğu ve transfer fiyatlandırması denetimlerini gerçekleştirmek üzere özel bir birimin ihdas edildiği görülmektedir. Mükelleflerin denetiminde ulusal veri tabanlarından yararlanılmakta ayrıca mükellefin tutmuş olduğu belgeler değerlendirilmektedir (International Tax Review, 2015). Denetim sürecinin başlangıcında mükellefin on-line olarak doldurduğu belgeler incelenmektedir. Dolayısıyla belgelendirme yükümlülüğünü yerine getiren mükellefler belirli ölçüde korunurken bu ödevini yerine getirmeyen mükellefler daha kapsamlı bir vergi denetimine tabi olmaktadır. Böyle bir durumda mükellefin tüm muhasebe kayıtları vergi idaresi tarafından istenebilmektedir. Brezilya’da transfer fiyatlandırması denetimlerinin en önemli kısmını ithalat işlemleri oluşturmakta olup bu konuda vergi müfettişleri bağımsız bilgi toplama hakkına da sahiptir (PWC, 2013).

Türkiye: Ülkemizde, transfer fiyatlandırması denetimleri 2011 yılından itibaren Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıkları tarafından yürütülmektedir. Transfer fiyatlandırması incelemelerini tabi olacağı usuller hakkında ülkemizde özel bir düzenleme yapılmamakta olup 213 sayılı VUK’un incelemeye ilişkin genel hükümleri uygulanmaktadır. Grup bünyesinde görev yapan müfettişler tam inceleme sırasında mükelleflerin ilişkili işlemler yapmış oldukları işlemleri, vergi cennetlerine yapılan ödemeleri, şirket ortakları veya ortaklarla ilişkili kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak işletmede kullanılan borçlar incelemenin önemli konularını oluşturmaktadır (VDK, 2014).

Ülkemizde transfer fiyatlandırması denetimlerinde risk odaklı denetime geçmekle birlikte bu süreç gelişmiş ülkelere kıyasla daha başlangıç aşamasındadır. Bu kapsamda öncelikle VDK Risk Analiz Sistemi (VDK-RAS) oluşturulmuştur. Bu sistem üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz edilmekte, mukayeseler yapılmakta ve bu suretle risk alanlarını tespit dilmektedir. İlişkili kişilerle yapılan işlemler, uzun yıllar boyunca zarar beyanında bulunan şirketler, yurt dışı mukim şirketlere yüksek tutarlı gayrimaddi hak ödemesi yapan şirketler riski yüksek mükellef grubu olarak kabul edilmektedir (Ertürk ve Esen, 2013).

SONUÇ

Transfer fiyatlandırması, çoğunlukla sadece çok uluslu şirketleri ilgilendiren bir konu olarak gözüke de çok sayıda tarafı eş zamanlı olarak ilgilendiren bir konudur. Transfer fiyatlandırmasının küresel ticaretin önemli bir kısmını elinde tutan çok uluslu şirketler tarafından vergi planlaması aracı olarak kullanılması ve bunun neticesinde ülkelerin vergi kaybına uğratması tartışmaların başlamasına neden olmakta ve bu konuda yasal düzenlemeler yapılmasını gerekli kılmaktadır. Bu kapsamda çok uluslu şirketlerin esnekliği de dikkate alındığında ülkelerin ortak bir strateji geliştirmesi gerekmektedir. Bu kapsamda; uluslararası vergi hukuku alanında en kapsamlı çalışma olarak değerlendirilen Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımı Eylem Planı yayımlanmıştır. BEPS'in amacı; vergi kayıplarının önüne geçmek amacıyla ekonomide faaliyet gösteren tüm birimlerin adil bir şekilde vergi yüküne katılmasıdır.

Planın adeta merkezinde bulunan transfer fiyatlandırması düzenlemelerini değerlendirdiğimizde; bu kapsamda en iyi sonuç alınan alanlarından biri transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüğüdür. Üçlü bir belgelendirme yükümlülüğü öngörülmekte olup çalışmada incelenen ülkelerin kademeli bir şekilde bu yükümlülüğe uymaya başladıkları görülmektedir. Bu bağlamda; incelenen tüm ülkelerde belgelendirme yükümlülüğünün ağırlaştırıldığı gözlemlenmektedir. Ülkelerin cezalara ilişkin genel yaklaşımı değerlendirildiğinde belgelendirme yükümlülüğüne uyulmaması durumunda mükellefin karşılaşacağı para cezası yaptırımlarının giderek ağırlaştığını söylemek mümkündür. Türkiye hariç diğer ülkelerde vergi denetim elemanlarının tanzim ettiği raporlara idari itiraz mekanizması mevcuttur. Türkiye'de ise uzlaşma aracılığıyla itilaflar azaltılmaya çalışılmaktadır. Ancak uzlaşmada vergi inceleme raporu müzakere edilmemekte, mükellefin rapora ait itirazı dava açmak suretiyle mümkün olmaktadır. İncelenen ülkeler içerisinde özellikle Hindistan'da bu süreç oldukça ayrıntılı olarak mükellefe açıklanmaktadır. Dolayısıyla bu süreç idare ile mükellef arasında bir güven ortamının oluşmasına da katkı sağlamaktadır. Ülkemizde de denetim sonrası sürecin sağlıklı işleyebilmesi için bu yönde bir düzenleme yapılması kanaatimizce faydalı olacaktır.

KAYNAKÇA

- Ataç, K. (2016). Vergi Literatüründe Yeni Bir Kavram “Aşırı Sermayelendirme” (Thick Capitalization), *Vergi Dünyası Dergisi*, 413, 159-163.
- BDO (2011). The Recent Tax Reform in Japan, *Transfer Pricing News*, 05.03.2015 tarihinde, http://www.bdointernational.com/Publications/TaxPublications/Documents/Transfer%20Pricing%20News_60511.pdf, adresinden erişildi.
- Biçer, R. ve Erginay, M. (2015). OECD Matrahın Aşındırılması ve Karın Aktarılması Eylem Planı ve Türkiye’ye Etkileri, *Vergi Dünyası Dergisi*, 326, 54-68.
- Biçer, R. (2009). *Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi*, Ankara: TÜRMOB Yayınları-365.
- Borkowski, S. C. (2010). Transfer Pricing Practices of Transnational Corporations in PATA Countries, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 19, 35-54.
- Carey, S. ve Fone D. (2015). *Transfer Pricing in Korea*, 06.03.2015 tarihinde <http://www.quanteraglobal.com/wp-content/uploads/2014/09/QuanteraSpecReport-Korea-TP-Sept-2014-PATS.pdf> adresinden erişildi.
- Ceran, Y. (2007). Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlama ve Pazara Dayalı Hedef Maliyete Göre Fiyatlama İlişkisi, *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal Ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 14,101-124.
- Choi S. S. (1998). Comparative Analysis of Transfer Pricing Systems in United States and South Korea, *Digital Commons at Loyola MaryMount University and Loyola Law School*; 20(803), 1998, 803-836.
- Crowe Horwarth (2013). *Asia Pacific Transfer Pricing Update*, 05 Mart 2013 tarihinde http://www.crowehorwath.com/folio/pdf/tax14200a_transfer_pricinginsights.pdf, adresinden erişildi.
- Çakar P. E. ve Saraçoğlu F. (2014) Vergide Özgürlük İlkesi, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XVIII(3-4), 409-433.
- Demirci, A. (2015). Uluslararası Vergi Dünyasından Haberler, *Vergi Dünyası*, 412, 244-252.
- Doğan, Z., Deran A., Köksal A.G. (2013). Factors Influencing the Selection of Methods and Determination of Transfer Pricing in Multinational Companies: A Case Study of United Kingdom, *International Journal of Economics and Financial Issues*, 3(3),734-742,
- Eden, L. ve Smith L.M (2011). *The Ethics of Transfer Pricing*, AOS Workshop on Fraud in Accounting Organizations and Society, London,1-40.

- Ekonomi Bakanlığı (2016). *Hindistan: Doğrudan Yabancı Yatırımlar*, 11.01.2016 tarihinde <http://www.ekonomi.gov.tr/portal/faces/home/dislliskiler/ulkeler/ulke-detay/Hindistan/>, adresinden erişildi.
- Ernest Y. (2015). *IRS Releases Transfer Pricing Audit Roadmap*, 05.02.2015 tarihinde <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert--US-IRS-releases-transfer-pricing-audit-roadmap>, adresinden erişildi.
- Ernick, D. (t.y). *U.S Implementation of BEPS Changes Begins*, 15.01.2016 tarihinde <http://www.bna.com/us-implementation-beps-n57982063528/> adresinden erişildi.
- Ertürk, A. ve Esen, M. (2013). Transfer Fiyatlandırmasında Denetim Yöntemleri, Özellikle Bir Bilgi Bankası Sistemini Gerçekleştirme Olasılığı, F.B Yavaşlar (Ed.) *Uluslararası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması Sempozyumu Bildiri Kitabı* içinde (ss:259-290), İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayınevi.
- EY. (2013). *Japan, 2013 Transfer Pricing Global Reference Guide*, 14 01 2016 tarihinde <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Transfer-Pricing-and-Tax-Effective-Supply-Chain-Management/2013-Transfer-pricing-global-reference-guide---Japan>, adresinden erişildi.
- Fitzgerald, J. ve McCordan A. (2014). *Canadian Taxpayers are Facing Aggressive Audits by CRA*, 03 04 2015 tarihinde http://www.pwc.com/en_CA/ca/in-print/publications/pwc-canadian-taxpayers-are-facing-aggressive-audits-by-cra-2014-02-en.pdf, adresinden erişildi.
- Gülğün, S. (2015). Vergiye Karşı Direnme Biçimlerinden Agresif Vergi Planlaması: Kavram, Terminoloji ve Unsurları, *Vergi Sorunları*, 327, 132-153.
- HMRC (2015). *Draft Practical Guidance for HMRC Staff on the Use of Alternative Dispute Resolution in Large or Complex Cases*, 24 02 2015 tarihinde <http://www.hmrc.gov.uk/practitioners/adr-guidance-final.pdf>, adresinden erişildi.
- Horst, T. (1971). The Theory of The Multinational Firm: Optimal Behavior Under Different Tariff and Tax Rate, *Journal of Political Economy*, 79/5,1059-1072.
- Huizinga, H. ve Laeven L. (2008). International Profit Shifting Within Multinationals: A Multi-Country Perspective, *Journal Public Economics*, 92(5-6),1164-1182.
- IRS (2015). *Quality Examination Process Reference Guide*, 05.02.2015 tarihinde <http://www.irs.gov/pub/irs-utl/qeprefguide10-01-10.pdf>, adresinden erişildi.

- Işık, H. (2005). *Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye*, Ankara: T.C Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No:2005/370.
- KPMG (2012a). France, *Global Transfer Pricing Review 2012*, 72-75, 11.05.2015 tarihinde. <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/gtps2012/francev2.pdf>, adresinden erişildi.
- KPMG (2012b). Japan, *Global Transfer Pricing Review*, 14.01.2016 tarihinde, <https://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/gtps2012/japan.pdf>, adresinden erişildi.
- KPMG (2015a). India, *Global Transfer Pricing Review*, 1-8, 03.04.2015 tarihinde, <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/10/tp-review-india-v3.pdf>, adresinden erişildi
- KPMG (2015b). Canada, *Global Transfer Pricing Review*, 03.04.2015 tarihinde <https://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/globaltransfer-pricing-review/Documents/canada.pdf>, adresinden erişildi.
- Kroft Q.C (2015). *CRA Transfer Pricing Audit–Red Flags for Taxpayers*, 03.04.2015 tarihinde, http://mccarthy.ca/pubs/FEB2010_CRA_TransferPricing_Audits_Red_Flags_for_Taxpayers.pdf, adresinden erişildi.
- Kurdoğlu, S. (2013). Transfer Fiyatlandırılmasında Yaptırımlar: Hafif mi Yoksa Ağır mı? (ABD Uygulamasının Türkiye İle Karşılaştırılması, *Vergi Sorunları Dergisi*, 295,148-161.
- Li, J. (2015) China and BEPS: From Norm-Taker to Norm-Shaker”, *Bulletin for International Taxation*, 69(6/7), 2015, 1-22.
- Markham, M. ve Liao Y. (2014). The Development of Transfer Pricing in China, *Australian Tax Forum*,29,715-744.
- Mintz, J. ve Smart M. (2004). Income Shifting, Investment and Tax Competition: Theory and Evidence from Provincial Taxation in Canada, *Journal of Public Economics*, 88, 1149-1168.
- Mooij, R.D. ve Saito I.(2014). Japan’s Corporate Income Tax: Facts, Issues and Reform Options, *IMF Working Paper*, 1-43.
- OECD (2013). *Public Consultation: Draft Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment*”,1-40, 07 06 2015 tarihinde <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3218198/Germany-Transfer-pricing-risk-assessment.html>, adresinden erişildi.

- OECD (2014). *Discussion Draft on Transfer Pricing Documentation an CbC Reporting*, 1-20, 07 06 2015 tarihinde, <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/discussion-draft-transfer-pricing-documentation.pdf>, adresinden erişildi.
- Öcal, M. E. (2015). *Teoride, Mevzuatta ve Uygulamada Transfer Fiyatlandırması*, İstanbul: PWC Danışmanlık Hizmetleri Ltd. Şti.,
- PWC (2013). Brazil, *International Transfer Pricing 2013*, 284-297, 20.10.2015 tarihinde <http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/brazil.pdf>, adresinden erişildi.
- PWC (2014 a). *The French Tax Authorities Have Released the Final Version of the "Light" Transfer Pricing Documentation*, 11 02 2015 tarihinde <http://download.pwc.com/ie/pubs/2014-pwc-french-tax-authorities-release-finalversion-06-10-2014.pdf>, adresinden erişildi.
- PWC (2014 b). Chapter 45: Korea Republic of, *International Transfer Pricing 2013/14*, 553- 561, 05 03 2015 tarihinde <http://www.pwc.com/gx/en/internationaltransferpricing/assets/korea.pdf>, adresinden erişildi.
- PWC (2015). *China Announced Her Stance On BEPS and Her Localisation Plans*, 15.01.2016 tarihinde http://www.pwccn.com/webmedia/doc/635804313412398749_chinatax_news_oct2015_41.pdf, adresinden erişildi.
- PWC (2016). *Outline of 2016 Tax Reform Pertaining to Japanese Transfer Pricing Documentation*, 1-3, <http://www.pwc.com/jp/en/taxnews-transfer-pricing/assets/tpnews-2016-01-en.pdf>, (14.01.2016).
- Rasch, S. (2013). Almanya'da Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Düzenlemeler ve Bunların Uygulanması, F.B Yavaşlar (Ed.) *Uluslararası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması Sempozyumu Bildiri Kitabı* içinde (ss:61-94), İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayınevi.
- Sönmez, N. (2016). *Agresif Vergi Planlaması Aracı Olarak Kurum Zararları*, 159-166, 24.01.2016 tarihinde <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-nihat-sonmez.pdf>, adresinden erişildi.
- Srivatsan, A. ve Jain A. (2015). *Transfer Pricing*, Institute of Cost & Works Accountants of India; 1-80, 23.03.2015 tarihinde <http://www.slideshare.net/KetanNakrani/transfer-pricing-bsrco>, adresinden erişildi.
- Taşdöken, S. (2015). *Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı Eylem Planı Karşısında Türkiye'nin Tutumu Nasıl Olmalıdır?*, 1-3, 19.11.2015 tarihinde <http://www.dunya.com/yorum-inceleme/matrah-asindirmasi-ve-kar-aktarimi-eylem-planı-karsısında-turkiyenin--270278h.htm>, adresinden erişildi.

- Taşkoparan, G. (2013). İnceleme Elemanlarının Transfer Fiyatlandırması Denetimlerindeki Yaklaşımı ve Karşılaştırılabilir Fiyat Yönteminin Uygulanmasındaki Güçlükler, *Vergide Gündem*, Transfer Fiyatlandırması Özel Sayısı,24-27.
- Tokay Acar, U. O. (2013). *Transfer Fiyatlandırması*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Tondkar, R.H., Achilles, W.W. ve Smith J.L. (2005). Transfer Pricing Practices and Regulatory Actions in The U.S and U.K: A Cross-Country Comparison and Analysis, *Advances in International Accounting*, 18,199-217.
- TP Week (2015). *How to Survive a Transfer Pricing Audit in India*, 19.03.2015 tarihinde <http://www.tpweek.com/Article/1935635/How-to-survive-a-transfer-pricing-audit-in-India-.html>, adresinden erişildi.
- TPWeek (2016). *Germany Moves Towards Country-by-Country Legislation*, 18.01.2016 tarihinde <http://www.tpweek.com/Article/3467102/Germany-moves-towards-country-by-country-legislation.html>, adresinden erişildi.
- TPA (2015). *Transfer Pricing Country Summary Japan*, 20.09.2015 tarihinde <https://www.tpa-global.com/files/streamfile24066>, adresinden erişildi.
- TÜSİAD (2015). Transfer Fiyatlandırması Semineri Değerlendirme Raporu, Yayın No:2015-12 / 571.
- VDK (2014). *Faaliyet Raporu 2014*, 1-113, 08.09.2015 tarihinde http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2FDocuments%2FDosya%2FVDK+2014+Y%-C4%B1%C4%B1+Faaliyet+Raporu_1102.pdf, adrsinden erişildi.
- Wenqin, W. (2015). *China’s Transfer Pricing Tax System*, 1-29, 03.03.2015 tarihinde <http://ciat.afip.gob.ar/documentos/ponencias/1%20Wang%20Wenqin%20%20China.pdf>, adresinden erişildi.
- Ying, Z. (t.y). *China’s Transfer Pricing System*, 1-39, 27.02.2015 tarihinde http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Zhang_Ying_1206_Helsinki_ppt.pdf, adresinden erişildi.
- Yoshimura, N. (2013). “Japonya’da Transfer Fiyatlandırmalarına İlişkin Düzenlemeler ve Bunların Uygulanması”, F.B Yavaşlar (Ed.) *Uluslararası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması Sempozyumu Bildiri Kitabı* içinde (ss:41-50), İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayınevi.
- 3 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ Taslağı (2007). RG. 18.11.2007-26704 Sayılı
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (2006). RG. 28.06.2006-26205 Sayılı.
- 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2016). RG. 09.08.2016-29796 Sayılı.

