



Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi



Temmuz 2010

Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi

22 Temmuz 2010



Bu çeviri, OECD'yle yapılan anlaşma ile yayımlanmıştır. Resmi OECD çevirisi değildir. Çevirinin doğruluğu ve Çalışmanın orijinal dili ile uyumluluğu tamamen Çevirinin yazar(lar)ına aittir. Orijinal Çalışma ile Çeviri arasındaki herhangi bir uyumsuzluk durumunda sadece orijinal Çalışma Metni geçerlidir.

EKONOMİK İŞBİRLİĞİ VE KALKINMA TEŞKİLATI (OECD)

OECD, farklı ülke idarecilerinin küreselleşme kaynaklı ekonomik, sosyal ve çevresel sorunlara çözüm aramak üzere toplanıp birlikte çalıştıkları yegâne forum müessesesidir. Ayrıca kurumsal yönetim, bilgi ekonomisi ve yaşlanmakta olan nüfusun zorlukları gibi yeni gelişme ve sorunların anlaşılmasına ve bu hususlarda hükümetlere yardımcı olunmasına yönelik çabalara da öncülük etmektedir. OECD, hükümetlerin politika deneyimlerini karşılaştırdıkları, ortak problemlere çözüm aradıkları, faydalı uygulamaları belirledikleri ve de iç ve dış politikaları koordine etmek için çalıştıkları bir ortam sağlar.

OECD'ye üye ülkeler: Avustralya, Avusturya, Belçika, Kanada, Şili, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Almanya, Yunanistan, Macaristan, İzlanda, İrlanda, İtalya, Japonya, Kore, Lüksemburg, Meksika, Hollanda, Yeni Zelanda, Norveç, Polonya, Portekiz, Slovakya Cumhuriyeti, Slovenya, İspanya, İsveç, İsviçre, Türkiye, Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleridir. Avrupa Toplulukları Komisyonu da OECD çalışmalarına katılır.

OECD Yayınları, genel itibarıyla Teşkilatın ekonomik, sosyal ve çevresel konulardaki istatistiki çalışmalarıyla araştırmalarını ve de üye ülkelerce onaylanan anlaşmaları, rehberleri ve standartları kamunun erişimine sunar.

ISBN 978-92-64-09033-0 (print)

ISBN 978-92-64-09018-7 (PDF)

OECD tarafından İngilizce ve Fransızca olarak aşağıdaki başlıklar altında yayınlanmıştır:

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010

Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2010

© 2010 OECD

Her hakkı saklıdır.

Türkçe Baskı © 2017 Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

Önsöz

Bu Rehber, OECD'nin *Transfer Fiyatlandırması ve Çok Uluslu İşletmeler* Raporunun (1979) gözden geçirilmesi suretiyle oluşturulmuştur. Mali İşler Komitesi tarafından 27 Haziran 1995 tarihinde onaylanan orijinal halinin yayımı, OECD Konseyi tarafından 13 Temmuz 1995 tarihinde uygun bulunmuştur.

Rehberin orijinal haline daha sonra aşağıdaki raporlarla eklemeler yapılmıştır:

- VI ve VII inci Bölümlerde ele alınan Gayrimaddi Mal ve Hizmetlere ilişkin, Mali İşler Komitesi tarafından 23 Ocak 1996 tarihinde kabul edilen [DAFFE/CFA (96)2] ve Konsey tarafından 11 Nisan 1996 tarihinde rehberde eklenmesi uygun görülen [C(96)46] rapor;
- VIII inci Bölümde ele alınan Maliyet Katılım Anlaşmalarına ilişkin, Mali İşler Komitesi tarafından 25 Haziran 1997 tarihinde kabul edilen [DAFFE/CFA(97)27] ve Konsey tarafından 24 Temmuz 1997 tarihinde rehberde eklenmesi uygun görülen [C(97)144] rapor;
- OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinin İzlenmesi Süreci ve İş Dünyasının Katılımına ilişkin olarak 24 Haziran 1997 tarihinde Mali İşler Komitesi tarafından kabul edilen [DAFFE/CFA/WD(97)11/REV1] ve 23 Ekim 1997 tarihinde Konsey tarafından rehber eklerine dâhil edilmesi uygun görülen [C(97)196] rapor;
- Karşılıklı Anlaşma Usulü kapsamında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Yürütülmesine ilişkin olarak 30 Haziran 1999 tarihinde Mali İşler Komitesi tarafından kabul edilen [DAFFE/CFA(99)31] ve Konsey tarafından 28 Ekim 1999 tarihinde eklere dâhil edilmesi uygun görülen [C(99)138] rapor;
- IX uncu Bölümde ele alınan İşletme Yeniden Yapılandırılmalarının Transfer Fiyatlandırması boyutuna ilişkin, 22 Haziran 2010 tarihinde Mali İşler Komitesi tarafından kabul edilen [CTPA/CFA (2010)46] ve 22 Temmuz 2010 tarihinde Konsey tarafından rehberde eklenmesi uygun görülen [Ek I-C(2010)99] rapor.

Ayrıca rehber düzenlemelerinde aşağıdaki raporlarla değişiklikler yapılmıştır:

- IV üncü Bölüme ilişkin, Mali İşler Komitesi tarafından 6 Haziran 2008 tarihinde [CTPA/CFA(2008)30/REV1] ve Önsöz ve Giriş Bölümüne ilişkin 22 Haziran 2009 tarihinde [CTPA/CFA(2009)51/REV1] kabul edilen ve Konsey tarafından 16 Temmuz 2009 tarihinde onaylanan [C(2009)88] güncellemeler;
- I-III üncü Bölümlere ilişkin, Mali İşler Komitesi tarafından 22 Haziran 2010 tarihinde kabul edilen [CTPA/CFA(2010)55] ve Konsey tarafından 22 Temmuz 2010 tarihinde onaylanan [Ek I-C(2010)99] güncellemeler;
- Önsöz, Giriş, Sözlük, IV-VIII üncü Bölümlere ve eklere ilişkin, Mali İşler Komitesi tarafından 22 Haziran 2010 tarihinde kabul edilen [CTPA/CFA(2010)47] ve Konsey tarafından 22 Temmuz 2010 tarihinde onaylanan [Ek 1-C(2010)99] güncellemeler.

Bu rehberin, transfer fiyatlandırmasına ilişkin yeni düzenlemelerle geliştirilmesine ve düzenli olarak güncellenmesine devam edilecektir.

İÇİNDEKİLER

Başlangıç	17
Kavram Sözlüğü	23

Bölüm I

Emsallere Uygunluk İlkesi

A. Giriş.....	31
B. EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİNE İLİŞKİN MADDELER.....	33
B.1 OECD Model Vergi Anlaşmasının 9 uncu maddesi.....	33
B.2 Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasına ilişkin uluslararası uzlaşının geçerliliğinin korunması	36
C. EMSALLERE UYGUN OLMAYAN BİR YAKLAŞIM: GLOBAL FORMÜLLERE DAYALI BÖLÜŞÜM.....	37
C.1 Yaklaşım hakkında genel bilgi ve tanımı	37
C.2 Emsallere uygunluk ilkesi ile karşılaştırma.....	37
C.3 Emsallere uygunluk yöntemi dışındaki yöntemlerin reddedilmesi.....	41
D. EMSALLERE UYGUNLUK YÖNTEMİNİN UYGULANMASINA İLİŞKİN KILAVUZ AÇIKLAMALAR.....	41
D.1 Karşılaştırılabilirlik analizi	41
D.1.1 Karşılaştırılabilirlik analizinin önemi ve karşılaştırılabilirliğin mahiyeti.....	41
D.1.2 Karşılaştırılabilirliği etkileyen unsurlar	43
D.1.2.1 Mal ya da hizmetlerin nitelikleri	44
D.1.2.2 İşlev analizi	45
D.1.2.3 Sözleşme şartları	47
D.1.2.4 Ekonomik koşullar	48
D.1.2.5 İş stratejileri	49
D.2 İşlemlerin fiilen gerçekleştirildikleri biçimleriyle kabulü	51
D.3 Zararlar.....	53
D.4 Hükümet politikalarının etkisi	54
D.5 Gümrük değerlemelerinin kullanılması.....	56

Bölüm II

Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri

KISIM I: TRANSFER FİYATLANDIRMASI YÖNTEMİNİN SEÇİMİ	59
A. İÇİNDE BULUNULAN KOŞULLARA EN UYGUN TRANSFER FİYATLANDIRMASI YÖNTEMİNİN SEÇİMİ	59
B. BİRDEN FAZLA YÖNTEMİN KULLANIMI	62
KISIM II: GELENEKSEL İŞLEM YÖNTEMLERİ.....	63
A. Giriş.....	63
B. KARŞILAŞTIRILABİLİR FİYAT YÖNTEMİ (KFY).....	63
B.1 Genel olarak	63
B.2 KFY yönteminin uygulanmasına ilişkin örnekler	64
C. YENİDEN SATIŞ FİYATI YÖNTEMİ	65
C.1 Genel olarak	65
C.2 Yeniden satış fiyatı yönteminin uygulanmasına ilişkin örnekler	70
D. MALİYET ARTI YÖNTEMİ.....	70
D.1 Genel olarak	70
D.2 Maliyet artı yönteminin uygulanmasına ilişkin örnekler	75
KISIM III: İŞLEME DAYALI KÂR YÖNTEMLERİ.....	77
A. Giriş.....	77
B. İŞLEME DAYALI NET KÂR MARJİ YÖNTEMİ	77
B.1 Genel olarak	77
B.2 Güçlü ve zayıf yönler	78
B.3 Uygulama rehberi	80
B.3.1 İşleme dayalı net kâr marjı yöntemine uygulanacak karşılaştırılabilirlik standardı	80
B.3.2 Net kâr göstergesinin seçimi	83
B.3.3 Net kârın belirlenmesi	83
B.3.4 Net kârın oranlanması	85
B.3.4.1 Net kârların satışlara oranlandığı durumlar	87
B.3.4.2 Net kârın maliyetlere göre oranlandığı durumlar	87
B.3.4.3 Net kârın aktiflere göre oranlandığı durumlar	89
B.3.4.4 Diğer muhtemel net kâr göstergeleri.....	90

B.3.5	Berry oranları.....	90
B.3.6	Diğer kılavuz açıklamalar	91
B.4	İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanmasına ilişkin örnekler	92
C.	KÂR BÖLÜŞÜM YÖNTEMİ	93
C.1	Genel olarak	93
C.2	Güçlü ve zayıf yanlar	93
C.3	Uygulamaya yönelik açıklamalar.....	95
C.3.1	Genel olarak	95
C.3.2	Kârların bölüşümüne ilişkin çeşitli yaklaşımlar.....	96
C.3.2.1	Katkı analizi	96
C.3.2.2	Bakiye kâr analizi	97
C.3.3	Dağıtılacak birleşik kârların belirlenmesi.....	98
C.3.3.1	Fiili veya tahmini kârlar	99
C.3.3.2	Kârın farklı ölçümleri	100
C.3.4	Birleşik kârların bölüştürülmesi.....	100
C.3.4.1	Genel olarak	100
C.3.4.2	Karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerden elde edilen verilerin dayanak alınması	101
C.3.4.3	Dağıtım anahtarları	101
C.3.4.4	Mükellefin kendi işlemlerinden kaynaklanan verilerin (iç veriler) dayanak alınması	103
D.	İŞLEME DAYALI KÂR YÖNTEMLERİNE İLİŞKİN SONUÇLAR.....	105

Bölüm III

Karşılaştırılabilirlik Analizi

A.	KARŞILAŞTIRILABİLİRLİK ANALİZİNİN YAPILMASI	107
A.1	Genel işleyiş.....	108
A.2	Mükellefin koşullarının etraflı analizi.....	109
A.3	Kontrol edilen işlemlerin gözden geçirilmesi ve teste tabi tarafın seçimi	109
A.3.1	Mükellefin müstakil ve birleşik işlemlerinin değerlendirilmesi.....	110
A.3.2	Kasıtlı mahsuplar	111
A.3.3	Göstergesi test edilecek tarafın seçimi	113
A.3.4	Kontrol edilen işlemlere ilişkin bilgiler	113
A.4	Karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler	115
A.4.1	Genel olarak	115
A.4.2	İç emsaller	115

A.4.3	Dış emsaller ve bilgi kaynakları	116
A.4.3.1	Veri tabanları.....	116
A.4.3.2	Yabancı kaynaklı veya yerli olmayan emsaller	117
A.4.3.3	Mükelleflere açık olmayan bilgiler	118
A.4.4	İşlem bazında olmayan üçüncü taraf verilerinin kullanımı	118
A.4.5	Geçerli emsallere ulaşmada sınırlar	118
A.5	Potansiyel emsallerin seçimi veya reddi	119
A.6	Karşılaştırılabilirlik düzeltmeleri.....	121
A.6.1	Karşılaştırılabilirlik düzeltmelerinin farklı türleri.....	122
A.6.2	Karşılaştırılabilirlik düzeltmelerinin amacı	122
A.6.3	Uygulanan düzeltmenin güvenilirliği.....	123
A.6.4	Karşılaştırılabilirlik düzeltmelerinin belgelenmesi ve test edilmesi	123
A.7	Emsal fiyat aralığı	123
A.7.1	Genel olarak	123
A.7.2	Aralıktaki en uygun noktanın seçimi	125
A.7.3	Olağandışı sonuçlar: karşılaştırılabilirlik değerlendirmeleri	125
B.	KARŞILAŞTIRILABİLİRLİKTE ZAMANLAMA KONULARI	126
B.1	Başlangıç zamanı	127
B.2	Bilgilerin toplanma zamanlaması	127
B.3	Başlangıçtaki belirsizlik düzeyi yüksek olup öngörülemeyen durumlar için değerlendirme.	128
B.4	İşlemin yapıldığı yılı takip eden yıllara ilişkin veriler	128
B.5	Çok yıllık veriler	129
C.	UYUM SORUNLARI.....	130

Bölüm IV

Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İhtilafların Engellenmesi ve Çözümlemesine Yönelik İdari Yaklaşımlar

A.	GİRİŞ.....	131
B.	TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYUM UYGULAMALARI.....	132
B.1	İnceleme uygulamaları.....	133
B.2	İspat yükümlülüğü.....	134
B.3	Cezalar.....	136
C.	KARŞI DÜZELTME VE KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ: OECD MODEL VERGİ ANLAŞMASININ 9 VE 25 İNCİ MADDELERİ.....	139
C.1	Karşılıklı anlaşma usulü	139
C.2	Karşı düzeltmeler: 9 uncu maddenin 2 nci paragrafı	140

C.3	Yöntem sorunları.....	143
C.4	Sorunların çözümüne yönelik öneriler.....	144
C.4.1	Zamanaşımı süreleri	144
C.4.2	Karşılıklı anlaşma işlemlerinin süresi.....	147
C.4.3	Mükellefin katılımı.....	148
C.4.4	Uygulanabilir usullerin yayınlanması.....	149
C.4.5	Ödenmemiş vergiler ve birikmiş faizlerin toplanmasına ilişkin sorunlar	150
C.5	İkincil düzeltmeler	151
D.	EŞZAMANLI VERGİ İNCELEMELERİ	154
D.1	Tanım ve genel bilgi	154
D.2	Eşzamanlı vergi incelemeleri için yasal dayanak.....	155
D.3	Eşzamanlı vergi incelemeleri ve transfer fiyatlandırması	156
D.4	Eşzamanlı vergi incelemelerinin kullanımına ilişkin öneriler	159
E.	GÜVENLİ LİMANLAR	159
E.1	Giriş	159
E.2	Güvenli limanların tanım ve kapsamı.....	159
E.3	Güvenli limanların kullanımını destekleyen unsurlar	160
E.3.1	Uyum kolaylığı	161
E.3.2	Kesinlik.....	161
E.3.3	İdari kolaylık	161
E.4	Güvenli limanların kullanımının getirdiği sorunlar.....	162
E.4.1	Çifte vergilendirme riski ve KAU'nün içerdiği güçlükler	163
E.4.2	Vergi planlamasına yol açma ihtimali.....	165
E.4.3	Hakkaniyet ve yeknesaklığa ilişkin hususlar	166
E.5	Güvenli limanların kullanımına ilişkin öneriler.....	167
F.	PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI	168
F.1	Peşin fiyatlandırma anlaşması kavramı ve tanımı.....	168
F.2	Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının yürütülmesine yönelik yasal ve idari kurallara ilişkin muhtemel yaklaşımlar	172
F.3	Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının avantajları.....	173
F.4	Peşin fiyatlandırma anlaşmalarına ilişkin dezavantajlar	174
F.5	Öneriler	178
F.5.1	Genel olarak	178
F.5.2	Anlaşmanın kapsamı.....	178
F.5.3	Tek taraflı ve ikili (çok taraflı) anlaşmaların karşılaştırılması	178
F.5.4	Tüm mükelleflerin PFA'lara adil olarak erişebilmesi	179
F.5.5	Yetkili makamlar arasında çalışma anlaşmaları geliştirilmesi ve usullerin iyileştirilmesi.....	179
G.	TAHKİM	179

Bölüm V

Belgeleme

A. Giriş.....	181
B. BELGELEME KURAL VE USULLERİNE İLİŞKİN REHBERLİK	182
C. TRANSFER FİYATI BELİRLENMESİ KONUSUNDA FAYDALI BİLGİLER	185
D. BELGELEMeye İLİŞKİN TAVSİYELERİN ÖZETİ.....	188

Bölüm VI

Gayrimaddi Varlıklara Yönelik Özel Değerlendirmeler

A. Giriş.....	191
B. TİCARİ GAYRİMADDİ VARLIKLAR	192
B.1 Genel olarak	192
B.2 Örnekler: Patentler ve ticari markalar	194
C. EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİNİN UYGULANMASI	195
C.1 Genel olarak	195
C.2 Gayrimaddi varlıkların transferine yönelik yapılan düzenlemelerin belirlenmesi	196
C.3 Emsallere uygunluk hesaplamaları	198
C.4 İşlem esnasında değerlemenin büyük oranda belirsiz olması halinde emsale uygun fiyatlandırma	201
D. TİCARİ MARKA VEYA ÜNVANLARININ SAHİBİ OLMAYAN İŞLETMELERCE YÜRÜTÜLEN PAZARLAMA FAALİYETLERİ	203

Bölüm VII

Grup İçi Hizmetlerle İlgili Özel Değerlendirmeler

A. Giriş.....	205
B. BELLİ BAŞLI HUSUSLAR.....	206
B.1. Grup içi hizmetlerin fiilen sağlanıp sağlanmadığının belirlenmesi	206
B.2 Emsale uygun hizmet bedelinin belirlenmesi	210
B.2.1 Genel bilgi.....	210
B.2.2 Grup içi hizmet bedellerinin yansıtılmasına ilişkin gerçek ticari koşulların belirlenmesi.....	211
B.2.3 Emsal bedelin hesaplanmasına ilişkin değerlendirmeler	213
C. GRUP İÇİ HİZMETLERE BAZI ÖRNEKLER.....	216

Bölüm VIII

Maliyet Katılım Anlaşmaları

A. Giriş.....	219
B. MALİYET KATILIM ANLAŞMASI (MKA) KAVRAMI	220
B.1 Genel bilgi	220
B.2 Diğer bölümlerle ilişkiler	221
B.3 Maliyet katılım anlaşmalarının türleri.....	221
C. EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİNİN UYGULANIŞI.....	222
C.1 Genel bilgi	222
C.2 Katılımcıların belirlenmesi.....	223
C.3 Katılımcıların her birinin yapacağı katkı	223
C.4 Dağıtımın uygun olup olmadığının belirlenmesi	225
C.5 Katkıların ve dengeleyici ödemelerin tabi oldukları vergisel uygulamalar	226
D. MKA'LARIN EMSALLERE UYGUN OLMAMASI DURUMUNDA ORTAYA ÇIKABİLECEK VERGİSEL SONUÇLAR... ..	227
D.1 Katkılar üzerinde düzeltme yapılması	228
D.2 Bir MKA'nın kısmen ya da tamamen hükümsüz sayılması.....	228
E. MKA'LARDA KATILIM, ÇEKİLME YA DA FESİH	229
F. MKA'LARININ YAPILANDIRILMASI VE BELGELENDİRİLMESİNE İLİŞKİN TAVSİYELER	231

Bölüm IX

İşletme Yeniden Yapılandırmalarının Transfer Fiyatlandırması Yönü

Giriş.....	235
A. KAPSAM.....	235
A.1 Bu bölüm kapsamında olan işletme yeniden yapılandırmaları.....	235
A.2 Bu bölüm kapsamı içinde yer alan hususlar.....	236
B.OECD MODEL VERGİ ANLAŞMASININ 9 UNCU MADDESİNİN VE REHBERİN İŞLETME YENİDEN YAPILANDIRMALARINA UYGULANMASI: TEORİK ÇERÇEVE.....	237
KISIM I: RİSKLERE YÖNELİK ÖZEL DEĞERLENDİRMELER.....	239
A. Giriş.....	239
B. SÖZLEŞME HÜKÜMLERİ.....	239
B.1 İlişkili kişilerin işlemleri sözleşmeye göre gerçekleştirilen risk dağıtımına uygun mudur?.....	240
B.2 Kontrol altında yapılan bir işleme ilişkin risk dağıtımının emsallere uygunluğunun tespiti	241
B.2.1 Emsallerin rolü.....	241
B.2.2 Emsallerin bulunamadığı durumlar	242
B.2.2.1 Risk dağıtımı ve kontrol.....	242
B.2.2.2 Risk yükleniminde finansal kapasite	245
B.2.2.3 Örnek.....	246
B.2.3 Karşılaştırılabilirlik düzeltmesi yapılması ile kontrol edilen işlemlerdeki risk dağıtımının (vergi idaresince) kabul edilmemesi arasındaki fark	247
B.3 Risk dağıtımının sonuçları nelerdir?.....	248
B.3.1 Vergisel amaçlı olarak kabul edilen risk dağıtımının etkileri.....	248
B.3.2 Bir Transfer Fiyatlandırması yönteminin kullanılması düşük riskli bir ortam yaratabilir mi?.....	250
C. UYUM SORUNLARI.....	250
KISIM II: YENİDEN YAPILANDIRMANIN BİZATİHİ KENDİSİNİN EMSALLERE UYGUN TAZMİNİ	252
A. Giriş.....	252
B. YENİDEN YAPILANDIRMANIN MAHİYETİNİN ANLAŞILMASI	252
B.1 Yeniden yapılandırma işlemlerinin belirlenmesi: İşlevler, varlıklar ve risklerin yeniden yapılandırma öncesi ve sonrası durumu	253

B.2	Sinerji unsurunun rolü dâhil olmak üzere yeniden yapılandırmadan beklenen faydalar ve ticari gerekçelerin anlaşılması	254
B.3	Tarafların gerçekçi bir şekilde sahip olduğu diğer seçenekler	255
C.	YENİDEN YAPILANDIRMANIN BİR SONUCU OLARAK KÂR POTANSİYELİNİN YENİDEN DAĞITIMI	256
C.1	Kâr potansiyeli.....	256
C.2	Kâr potansiyeli ve risklerin yeniden dağıtımı	257
D.	DEĞER TRANSFERİ (VARLIK VEYA DEVAM EDEN FAALİYETLER GİBİ)	260
D.1	Maddi duran varlıklar.....	260
D.2	Gayrimaddi haklar	262
D.2.1	Yerel faaliyetlere ilişkin gayrimaddi hakların merkezi bir birime (yabancı ilişkili kişi) devri	263
D.2.2	Değeri henüz ortaya çıkmamış bir gayrimaddi varlığın transfer edilmesi	264
D.2.3	Yerel gayrimaddi varlıklar	265
D.2.4	Sözleşmeye dayalı haklar	266
D.3	Faaliyetlerin transferi (Devam eden faaliyetler)	267
D.3.1	Faaliyet transferinin değerlemesi.....	267
D.3.2	Zarar edilen faaliyetler	268
D.4	İmalatın dışarıya kaydırılması (Outsourcing)	269
E.	YENİDEN YAPILANDIRILAN İŞLETMENİN MEVCUT ANLAŞMALARININ SONLANDIRILMASI VE KAPSAMLI OLARAK YENİDEN MÜZAKERESİ BAĞLAMINDA TAZMİN EDİLMESİ.....	269
E.1	Sonlandırılan, yenilenmeyen veya önemli ölçüde yeniden müzakere edilen anlaşmanın yazılı olarak düzenlenip düzenlenmediği ve tazmin hükmü içerip içermediği.....	271
E.2	Anlaşmanın diğer hükümleri ile anlaşmada tazmin hükmünün veya diğer bir garanti türünün bulunup bulunmamasının (bunlar anlaşmada yer aldığında bunların) emsallere uygunluğu	271
E.3	Tazmin hakkının ticaret hukuku düzenlemeleri ve mahkeme içtihatları kapsamında oluşup oluşmadığı.....	274
E.4	Diğer bir tarafın, emsallere uygunluk durumunda sözleşmenin sonlandırılması veya yeniden müzakeresi sonucunda zarara uğrayan tarafı tazmin etmeye gönüllü olup olmayacağı	275

KISIM III: YENİDEN YAPILANDIRMA SONRASINA AİT KONTROL EDİLEN İŞLEMLERİN TAZMİNİ	277
A. İŞLETME YENİDEN YAPILANDIRMALARINA KARŞILIK “YAPILANMA”	277
A.1 Genel ilke: Emsallere uygunluk ilkesinin farklı uygulanmasının söz konusu olmaması	277
A.2 Yeniden yapılandırma sonucunda oluşan durumlar ile başlangıçtan itibaren varolan durumlar arasındaki olası olgusal farklılıklar	278
B.İŞLETME YENİDEN YAPILANDIRMA DURUMLARINA İLİŞKİN UYGULAMA: YENİDEN YAPILANDIRMA SONRASI KONTROL EDİLEN İŞLEMLERE UYGULANACAK TRANSFER FİYATLANDIRMA YÖNTEMİNİN SEÇİMİ VE UYGULANMASI	280
C. YENİDEN YAPILANDIRMA VE YENİDEN YAPILANDIRMA SONRASINA İLİŞKİN TAZMİNATLAR ARASINDAKİ İLİŞKİ	282
D. YENİDEN YAPILANDIRMA ÖNCESİ VE SONRASI DURUMLARIN KARŞILAŞTIRILMASI	283
E. FAALİYET YERİ SEÇİMİNİN SAĞLADIĞI TASARRUF	285
F. ÖRNEK: MERKEZİ SATIN ALMA İŞLEVİ UYGULAMASI.....	287
KISIM IV: GİRİŞİLEN İŞLEMLERİN GERÇEK MAHİYETİNİN BELİRLENMESİ	290
A. Giriş.....	290
B. GERÇEKTE GİRİŞİLEN İŞLEMLER. SÖZLEŞME HÜKÜMLERİNİN ROLÜ. PARAGRAF 1.64 – 1.69 VE REHBERİN DİĞER BÖLÜMLERİ ARASINDAKİ İLİŞKİ.....	291
C. REHBERİN 1.64-1.69 NO’LU PARAGRAFLARININ İŞLETME YENİDEN YAPILANDIRMA DURUMLARINA UYGULANMASI.....	292
C.1 Sadece istisnai vakaların kabul edilmemesi	292
C.2 İşlemin veya anlaşmanın ekonomik özünün belirlenmesi	293
C.3 Anlaşmaların ilişkisiz işletmelerce benimsenip benimsenmeyeceğinin tespit edilmesi	293
C.4 İşlem veya anlaşmaların emsallere uygun fiyatlandırma çözümüne sahip olup olmadığının belirlenmesi.....	296
C.5 Vergisel amaçlarla ilinti	296
C.6 1.64-1.69 paragraflar altında işlem veya anlaşmanın kabul edilmemesinin sonuçları.....	297

D. ÖRNEKLER.....	298
D.1 Örnek (A) : Tam sorumlu bir distribütörün risksiz distribütöre dönüştürülmesi	298
D.2 Örnek (B): Değerli gayrimaddi hakların bir çatı işletmeye transferi	299
D.3 Örnek (C): Kabul gören gayrimaddi varlık transferi	300
Ekler Listesi.....	303
OECD TRANSFER FİYATLANDIRMASI REHBERİ EKİ: REHBER UYGULAMALARININ İŞ ÇEVRELERİNİN DE KATILIMIYLA İZLENMESİNE YÖNELİK PROSEDÜRLER HAKKINDA KILAVUZLUK	305
BÖLÜM II'YE EK I : BRÜT VE NET KÂR GÖSTERGELERİNİN DUYARLILIĞI	313
BÖLÜM II'YE EK II: BAKİYE KÂR BÖLÜŞÜM YÖNTEMİ UYGULAMA ÖRNEĞİ	319
BÖLÜM II'YE EK III: KÂR BÖLÜŞÜM YÖNTEMİ UYGULAMASINDA FARKLI KÂR ÖLÇÜTLERİNİN GÖSTERİLMESİ	323
BÖLÜM III'E EK: NET İŞLETME (ÇALIŞMA) SERMAYESİ DÜZELTMESİ ÖRNEĞİ	329
BÖLÜM IV EKİ: KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ KAPSAMINDA PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARININ ("KAU PFA") GERÇEKLEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER	335
BÖLÜM VI EKİ: GAYRIMADDİ HAKLAR VE YÜKSEK BELİRSİZLİKTEKİ DEĞERLEMELERE İLİŞKİN ÖRNEKLER	365
Ek: İlişkili İşletmeler Arasındaki Transfer Fiyatlandırmasının Belirlenmesine İlişkin Konsey Tavsiye Kararları [C(95)126/Final]	369

Başlangıç

1. Çokuluslu işletmelerin (ÇÜİ) dünya ticaretindeki rolü, son 20 yıl içinde önemli ölçüde artmıştır. Bu durum kısmen, ulusal ekonomilerin entegrasyonunu ve özellikle iletişim alanında kaydedilen teknolojik gelişmeleri yansıtmaktadır. ÇÜİ'lerin büyümeleri, gerek ülkelerin vergi idareleri, gerekse ÇÜİ'lerin kendileri açısından giderek karmaşık bir hal alan vergilendirme sorunlarını da beraberinde getirmekte olup; ülkelerin, ÇÜİ'lerin vergilendirilmesi konusunda benimsediği politikalarını, yalnız başlarına değil, geniş bir uluslararası katılım içinde ele almalarını gerektirmektedir.
2. Bu sorunlar öncelikle, hem ÇÜİ hem de vergi idareleri açısından, özellikle ÇÜİ grubu işlemlerinin büyük ölçüde entegre olduğu durumlarda; herhangi bir ÇÜİ grubunun parçası olan bir şirket ya da işyerinin, vergileme yetkisini haiz bir alan içerisinde dikkate alınacak gelirlerinin ve giderlerinin belirlenmesinde, uygulamada ortaya çıkan güçlüklerden kaynaklanmaktadır.
3. ÇÜİ'ler açısından, bir ülkeden diğerine göre değişebilen yasalara ve idari düzenlemelere uygunluk sağlama yükümlülüğü, ilave bazı sorunları da beraberinde getirmektedir. Ülkeden ülkeye farklılık gösteren koşullar, bir ÇÜİ üzerindeki yükü artırmanın yanı sıra, yalnızca bir yasal sistem içinde faaliyet gösteren benzer nitelikte bir işletmeye kıyasla, mevzuata uygunluğun sağlanması yönünden daha yüksek maliyetlerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır.
4. Vergi idareleri açısından ise, gerek politikalar, gerekse uygulamalar yönünde birtakım sorunlar ortaya çıkmaktadır. Politikalar açısından bakıldığında; ülkelerin, aynı gelir kaleminin birden fazla yasal sistem içinde çifte vergilendirilmesinin önlenmesi gerektiğini göz önünde bulundurması; makul koşullarda kendi sınırları içinde ortaya çıkan gelir ve giderler bazında, mükelleflerin vergilendirilmesine ilişkin yasal hakların belirlenmesi için kesin anlaşmaya varmaları gerekmektedir. Yukarıda sözünü ettiğimiz çifte ya da çoklu vergilendirme, zaman zaman mal ve hizmetlerle ilgili sınır ötesi işlemlerin ve sermaye hareketlerinin önünde bir engel teşkil edebilir. Uygulama boyutundan bakıldığında ise; ülkeler, kendi yasal sistemleri dışında yer alan ilgili verilerin temininde ortaya çıkan güçlükler nedeniyle, bu tür gelir ve giderlerin ne şekilde dağıtılacağını belirlerken zorlanabilir.

5. Birincil düzeyde, herhangi bir ülkenin kendisi için belirlediği vergilendirme hakları, söz konusu ülkenin mukimlik esası, kaynak esası, ya da her iki esası da kapsayan bir vergilendirme sistemini benimseyip benimsemediğine bağlı olacaktır. Mukimlik esasına dayalı vergilendirme sisteminde bir ülke, ülke dışındaki kaynaklardan ya da aynı yasal sistem içinde ülkede mukim olduğu kabul edilenlerden (kurumlar gibi tüzel kişiler de dâhil) elde edilenler de dâhil olmak üzere, herhangi bir tam mükellef kişinin elde etmiş olduğu gelirleri vergi matrahına dâhil edecektir. Kaynak esasına dayalı vergilendirme sisteminde ise, mükellefin hangi ülkenin mukimi olduğuna bakmaksızın, tabi olduğu vergi sistemi içinde elde etmiş olduğu gelirler vergi matrahına dâhil edecektir. ÇÜİ'lere uygulandığı biçimiyle bu iki esas, çoğunlukla birlikte kullanılır ve genellikle böyle bir vergilendirme sisteminde ÇÜİ bünyesinde yer alan her işletme birbirinden ayrı birer işletme olarak ele alınır. OECD üyesi ülkeler, bu ayrı işletme yaklaşımını, adil sonuçların elde edilmesi ve telafi edilemeyen çifte vergilendirme riskinin minimum düzeye indirilmesi açısından, en uygun yöntem olarak belirlemişlerdir. Bu nedenle, grup bünyesinde yer alan her işletme, (mukimlik ya da kaynak esasına göre) kendisine atfedilen gelirler üzerinden vergilendirilmektedir.

6. Ayrı işletme yaklaşımının grup içi işlemlere uygulanabilmesi için, tek tek grup üyelerinin kendi aralarında gerçekleştirdikleri işlemlerin emsaline uygun olduğu savıyla vergilendirilmeleri gerekmektedir. Bununla birlikte; bir ÇÜİ grubunun üyeleri arasındaki ilişkiler, grup üyelerine, grup içi ilişkilerinde, bu grup üyelerinin serbest piyasalarda faaliyet gösteren bağımsız işletmeler olmaları durumunda benimsemiş olacakları koşullardan farklı özel birtakım koşulları belirlemelerine imkân tanıyabilir. Ayrı işletme yaklaşımının doğru bir biçimde uygulanabilmesini sağlamak üzere, OECD üyesi ülkeler, bu özel koşulların kâr düzeyleri üzerindeki etkilerini ortadan kaldırmak için emsallere uygunluk ilkesini benimsemişlerdir.

7. Bu uluslararası vergilendirme ilkeleri, OECD üyesi ülkeler tarafından; her yerel vergi otoritesi bünyesinde uygun vergi matrahların beyanının güvenceye alınması ve çifte vergilendirmenin önlenmesi amaçlarına hizmet etmek, böylelikle de vergi idareleri arasında ortaya çıkabilecek anlaşmazlıkların en aza indirmek ve uluslararası ticaret ve yatırımları teşvik etmek üzere belirlenmektedir. Küresel ekonomide ülkeler arasındaki koordinasyon, vergisel anlamda rekabetin desteklenmesinden ziyade, yukarıda belirtilen bu amaçların elde edilebilmesi açısından önem taşımaktadır. Dünya ticaretinin çok yönlü, ayırım gözetmeyen bir şekilde geliştirilmesi ve üye ülkelerde sürdürülebilir ekonomik büyümenin en yüksek düzeyde gerçekleşmesinin sağlanması misyonunu benimseyen OECD, uluslararası vergilendirme ilkeleri konusunda bir görüş birliğinin sağlanabilmesi ve böylelikle de çok taraflı sorunlara tek taraflı çözümlerin geliştirilmesinin önlenmesi için çalışmalarını yoğun bir şekilde sürdürmektedir.

8. ÇÜİ'lerin vergilendirilmesine yönelik olarak yukarıda açıklanan ilkeler, OECD üyesi ülkeler arasında ve OECD üyesi ülkeler ile OECD üyesi olmayan ülkeler arasında imzalanan ikili çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmalarının oluşturduğu geniş vergi anlaşmaları ağının temelini

oluşturan Gelir ve Sermayeye İlişkin OECD Model Vergi Anlaşması (OECD Model Vergi Anlaşması) kapsamına dâhil edilmiştir. Bu ilkeler, Birleşmiş Milletlerin Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasındaki Çifte Vergilendirme Anlaşması Modeline de dâhil edilmiştir.

9. Uluslararası vergilendirme ilkelerinin ÇUI'lere uygulanmasında ortaya çıkan sorunların çözümüne yönelik başlıca mekanizmalar da, bu ikili anlaşmalarda yer almaktadır. ÇUI'lerin vergilendirilmesi bakımından önem ifade eden belli başlı maddeler şunlardır: Mukimliği tanımlayan 4 üncü madde; sınır ötesi iş yerlerinin vergilendirilmesini düzenleyen 5 ve 7 nci maddeler; bağımlı işletmelerin elde ettikleri kârların vergilendirilmesini ve emsallere uygunluk ilkesinin uygulanışını düzenleyen 9 uncu madde; sırasıyla temettüler, faizler ve gayrimaddi hak bedellerinin vergilendirilmesine ilişkin hususlara yönelik 10, 11 ve 12 nci maddeler ile ayrımcılığın önlenmesi, anlaşmazlıkların çözümü ve bilgi değişimi konularında özel hükümler içeren 24, 25 ve 26 ncı maddeler.

10. OECD'nin vergi politikalarının belirlenmesinden sorumlu temel organı olan Mali İşler Komitesi, bu maddelerin ÇUI'lere ve diğer kurumlara uygulanmasına ilişkin raporlar yayınlamıştır. Komite, usulsüz vergilendirme riskinin azaltılması ve farklı ülkelerdeki yasaların ve uygulamaların etkileşiminden kaynaklanan sorunların çözümüne yönelik tatmin edici yöntemlerin geliştirilmesi için, bu maddelerle ilgili ortak yorumların benimsenmesini teşvik etmektedir.

11. Yukarıda belirtilen ilkelerin ÇUI'lerin vergilendirilmeleri açısından uygulanmasında karşılaşılan en büyük güçlüklerden biri de, vergisel amaçlar için uygun transfer fiyatlarının belirlenmesidir. Transfer fiyatları, bir işletmenin bağımlı işletmelere fiziki malların ve gayrimaddi hakların tesliminde ya da hizmetlerin sağlanmasında uyguladığı fiyatlar şeklinde tanımlanabilir. Bu Rehberin amaçları için "bağımlı işletme (ilişkili işletme)", OECD Model Vergi Anlaşmasının 9 uncu maddesinin 1/a ve 1/b alt-bentlerinde belirtilen koşulları karşılayan işletmeler anlamında kullanılmaktadır. Bu koşullar uyarınca, iki işletmeden birinin diğer işletmenin idaresi, denetimi veya sermayesinde doğrudan ya da dolaylı olarak yer alması; ya da "aynı kişilerin her iki işletmenin de idaresi, denetimi veya sermayesinde doğrudan ya da dolaylı olarak yer alması (diğer bir deyişle, her iki işletmenin de aynı kişi ya da işletmenin kontrolü altında bulunması) halinde", bu iki işletme, "bağımlı işletme (ilişkili işletme)" konumunda bulunmaktadır. Bu Rehberde ele alınan hususlar, OECD Konseyinin Temmuz 2008 tarihinde kabul ettiği OECD'nin Model Vergi Anlaşması: Gelirlerin Sınır Ötesi İş Yerlerine Atfedilmesi (1994) başlıklı raporunun yerini alan Kârların Sınır Ötesi İşyerlerine Yönlendirilmesi Raporu başlıklı raporunda tartışılan "sınır ötesi işyerleri"nin vergisel boyutu kapsamında da işlenmiştir. Konuyla ilgili bazı önemli tartışma hususları da, Uluslararası Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığı (1987) başlıklı OECD raporunda ele alınmıştır.

12. Transfer fiyatları, farklı vergi sistemlerinde faaliyet gösteren ilişkili işletmelerin gelirlerinin ve giderlerinin; dolayısıyla da, vergiye tabi kârlarının önemli bir bölümünü belirlediği için, gerek mükellefler, gerekse vergi idareleri açısından oldukça büyük bir önem taşımaktadırlar. Transfer

fiyatlandırması konusundaki sorunlar ilk kez, aynı vergilendirme alanı içinde faaliyet gösteren ilişkili işletmeler arasında gerçekleşen işlemlerde ortaya çıkmıştır. Bu Rehber, transfer fiyatlandırmasının uluslararası boyutuna odaklandığından yerel bağlamda ortaya çıkan sorunları ele almamaktadır. Birden fazla ülkenin vergi sistemini kapsadığından ve bu nedenle de, bir ülkede yapılacak transfer fiyatlandırması konusundaki bir tarhiyatın (veya matrah düzeltmesi), farklı bir ülkedeki bir karşı düzeltmenin uygunluğunu da gerekli kıldığından transfer fiyatlandırması konusunun uluslararası boyutuyla uğraşmak daha zordur. Ne var ki, diğer ülke tarafından ilk ülke tarafından gerçekleştirilen tarhiyatın kabul edilmemesi durumunda, ilgili ÇÜİ grubu aynı kâr üzerinden mükerrer bir biçimde vergiye tabi tutulacaktır. Bu tür çifte vergilendirme riskinin en aza indirilmesini sağlamak üzere, sınır ötesi işlemlerde vergisel açıdan transfer fiyatlandırmasının nasıl belirlenmesi gerektiği konusunda bir görüş birliğinin sağlanması gerekmektedir.

13. Bu Rehber, OECD Mali İşler Komitesi tarafından daha önce hazırlanan, çokuluslu işletmeler açısından transfer fiyatlandırması ve ilgili diğer vergi konularının ele alındığı diğer raporların derlenerek yeniden gözden geçirilmiş bir uyarlamasını sunmayı amaçlamaktadır. Bu çalışma kapsamında ele alınan başlıca Rapor, 1995 yılında OECD Konseyi tarafından yürürlükten kaldırılan Transfer Fiyatlandırması ve Çokuluslu İşletmeler (1979) ("1979 Raporu") olmaktadır. Diğer raporlarda ise, transfer fiyatlandırmasına ilişkin hususlar özellikli bazı konular bağlamında ele alınmaktadır. Bu raporlar arasında: Transfer Fiyatlandırması ve ÇÜİ'ler – Vergilendirmeye İlişkin Üç Husus (1984)("1984 Raporu") ve Örtülü Sermaye ("1987 Raporu") yer almaktadır. Bu kılavuz kaynaklardaki değişikliklere ilişkin bir liste önsözde yer almaktadır.

14. Rehber aynı zamanda, ABD'de teklif edilen Transfer Fiyatlandırması düzenlemeleri üzerinde OECD tarafından gerçekleştirilen tartışmayı da göz önüne almaktadır [bk. ÇÜİ'lerde Transfer Fiyatlandırmasının Vergisel Boyutu: ABD Tarafından Önerilen Düzenlemeler (1993) başlıklı OECD Raporu]. Bununla birlikte, adı geçen Raporun hazırlandığı dönemlerdeki şartlar, bu Rehberin düzenlendiği süreci belirleyen koşullardan çok farklıydı; kapsamı çok daha sınırlıydı ve özellikle de ABD tarafından önerilen düzenlemeler üzerinde odaklanmıştı.

15. OECD üyesi ülkeler, OECD Model Vergi Anlaşmasında (ve bu açıdan anlaşmaya dâhil tarafları hukuki olarak bağlayan ikili anlaşmalarda) ve 1979 Raporu kapsamında vücut bulan emsallere uygunluk ilkesini benimsemeye halen devam etmektedirler. Bu Rehber, ilişkili işletmeler tarafından uygulanan transfer fiyatlandırmasını değerlendirmek üzere emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması üzerinde odaklanmıştır. Rehberin amacı, transfer fiyatlandırması vakalarına tüm taraflar açısından tatmin edici çözüm yolları göstermek suretiyle vergi idarelerine (gerek OECD üyesi ülkelerin, gerekse diğer ülkelerin) ve ÇÜİ'lere yardımcı olmak; böylelikle de gerek vergi idareleri arasındaki, gerekse de ÇÜİ ile vergi idareleri arasındaki çatışmaları en aza indirmek ve masraflı dava yolu seçeneğine gidilmesini önlemektir. Rehber; ÇÜİ bünyesindeki ticari ve mali ilişkileri belirleyen koşulların emsallere uygunluk ilkesini karşılayıp karşılamadığının

değerlendirilmesine yönelik yöntemlerin analizini sunmakta ve bu yöntemlerin uygulamaları üzerinde durmaktadır. Rehber kapsamında ayrıca, global formüllere dayalı bölüşüm üzerine de tartışmalarda bulunmaktadır.

16. OECD üyesi ülkeler, transfer fiyatlandırmasına ilişkin dâhili uygulamalarında bu Rehberde yer alan ilkelere uygun davranmaları; vergi mükellefleri ise, transfer fiyatlandırmasıyla ilgili uygulamalarının emsallere uygunluk ilkesine uygunluğunun vergisel açıdan değerlendirilmesinde, bu rehberi referans almaları için teşvik edilmektedir. Vergi idareleri, vergi incelemeleri sırasında mükelleflerin emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması konusundaki ticari yargılarını dikkate almaları ve transfer fiyatlandırması konusundaki analizlerini bu bakış açısına göre gerçekleştirmeleri konusunda teşvik edilmektedirler.

17. Bu Rehber aynı zamanda, öncelikle OECD üyesi ülkeler arasındaki Karşılıklı Anlaşma Usulü sürecinde ve uygun olduğunda da tahkim sürecinde, transfer fiyatlandırması vakalarının çözümüne yönelik kılavuzluk yapmayı amaçlamaktadır. Rehber ayrıca, karşı düzeltme talebine ilişkin kılavuzluk işlevi sunmaktadır. OECD Model Vergi Anlaşmasının 9 uncu maddesinin ikinci bendinde yer alan yorum, ilgili düzeltme talebinin yapıldığı Devletin, ancak “düzeltile kâr rakamının, emsallere uygun işlemler için söz konusu olacak kâr tutarını doğru bir biçimde yansıttığı” sonucuna varması durumunda, düzeltme teklifini kabul etmesi gerektiğini açık bir biçimde vurgulamaktadır. Bu da, yetkili makam huzurunda; ilk düzeltme önerisini sunan Devletin, diğer Devlete söz konusu düzeltmenin “gerek ilkesel yönden, gerekse tutar olarak” savunulabilir nitelikte olduğunu kanıtlama yükümlülüğü olduğu anlamına gelir. Her iki ülkenin yetkili makamlarının, karşılıklı anlaşmayı gerektiren vakaların çözümünde, işbirliği içinde hareket etmeleri beklenmektedir.

18. Mükelleflerin ve vergi idarelerinin çıkarları arasında her bir taraf açısından da adil sayılabilecek bir denge sağlayabilmek üzere, transfer fiyatlandırması vakasında geçerli olan sistemin tüm yönleriyle dikkate alınması gerekmektedir. Bunlardan biri de, ispat yükünün aidiyetine ilişkindir. Birçok ülkenin yasal sisteminde vergi idaresi, ispat yükünü üstlenen taraftır; dolayısıyla vergi idaresinin, mükellefin uyguladığı fiyatlamasının emsallere uygun olmadığını öncelikle kanıtlaması gerekmektedir. Bununla birlikte, böyle bir durumda bile; vergi idaresi, ilgili mükelleflere kontrol edilen işlemlere yönelik tevsik edici belge ve kayıt düzeninin vergi idaresi tarafından incelenebilmesini sağlayacak düzeyde yerine getirilmesini makul ölçülerde zorunlu kılabilir. Diğer ülkelerde mükellefler, ispat yükünü bir şekilde taşımak zorunda olabilir. Bazı OECD üyesi ülkeler, OECD Model Vergi Anlaşmasının 9 uncu maddesinde yer alan transfer fiyatlandırmasına ilişkin ispat yükümlülüğü kurallarının, bunlarla çelişen dâhili hükümlerin yerini aldığı görüşündedirler. Bununla birlikte diğer bazı ülkeler, söz konusu 9 uncu maddenin ispat yüküne ilişkin hükümler getirmediği görüşündedirler (karşılaştırma için, bk. OECD Model Vergi Anlaşmasının 9 uncu maddesine ilişkin Yorumun 4 üncü paragrafı). İspat yükünün hangi tarafça üstlenildiğine bakılmaksızın, ilgili ülkenin vergi sisteminin, anlaşmazlıkların çözümü de dâhil olmak

üzere, transfer fiyatlandırması kurallarının genel olarak uygulanmasında etkisi olan diğer özellikleri de göz önünde bulundurularak, ispat yükünün paylaşımının adilliğine ilişkin bir değerlendirmenin yapılması gerekecektir. Bu diğer özellikler arasında; vergi cezaları, vergi incelemesi uygulamaları, idari temyiz süreçleri, vergi tarhiyatı ve iadelerine ilişkin faiz ödemesi hükümleri, eksik ödendiği öne sürülen vergilerin bu işleme karşı yapılacak itirazdan önce ödenip ödenmeyeceği, zaman aşımı süresi ve de kuralların ne ölçüde önceden bildirildiği gibi hususlar yer almaktadır. Transfer fiyatlandırması konusunda temelsiz iddialarda bulunmak için, ispat yükü de dâhil olmak üzere bu özelliklere dayanılması uygun olmayacaktır. Bu konuların bazıları, Bölüm IV'te daha ayrıntılı biçimde ele alınmaktadır.

19. Rehber düzenlemeleri, transfer fiyatlandırması alanında ortaya çıkan başlıca ilkesel hususlar üzerinde odaklanmıştır. Mali İşler Komitesi, bu alandaki çalışmalarını sürdürmeyi amaçlamaktadır. Komitenin karşılaştırılabilirlik, işleme dayalı kâr yöntemleri ve işletme yeniden yapılandırılmalarının transfer fiyatlandırması boyutu üzerindeki çalışmalarının neticesinde, 2010 yılında I-III üncü Bölümler gözden geçirilmiş ve IX uncu Bölüm ilk defa olarak Rehbere eklenmiştir. Gelecekteki çalışmalarda; gayrimaddi varlıklar, hizmetler, maliyet katılım anlaşmaları, sınır ötesi işyerleri ve örtülü sermaye hususlarına yönelik işlemlerde emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması gibi konulara ağırlık verilecektir. Komite, işleme dayalı kâr yöntemlerinin (Bölüm II'de tanımlanan) uygulanmasında karşılaşılan sorunlar ile bu tür sorunların ülkeler arasında ne yollarla çözümlendiği konuları üzerinde özellikle durarak, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasına yönelik yöntemler konusunda OECD üyesi ülkelerin ve bazı seçilmiş üye olmayan ülkelerin deneyimleri üzerinde düzenli incelemelerde bulunmayı amaçlamaktadır.

Kavram Sözlüğü

Peşin Fiyatlandırma Anlaşması (Advance Pricing Arrangement)

Peşin Fiyatlandırma Anlaşması (PFA), kontrol edilen işlemler için belli bir dönem zarfında transfer fiyatlandırmasının belirlenmesine yönelik uygun bir dizi kriteri (ör. yöntem, emsaller ve bunlara ilişkin uygun düzeltmeler, gelecekteki olaylara yönelik önemli varsayımlar) önceden belirleyen anlaşmadır. PFA, tek bir vergi idaresini ve tek bir mükellefi kapsayacak biçimde tek taraflı, ya da iki veya daha fazla vergi idaresi arasındaki uzlaşının mevcudiyetiyle çok taraflı olabilmektedir.

Emsallere Uygunluk İlkesi (Arm's Length Principle)

Vergisel amaçlar için transfer fiyatları belirlenirken, uygulanması gerektiği hususunda OECD üyesi ülkelerinin üzerinde anlaştıkları uluslararası standarttır. Bu ilke, OECD Model Vergi Anlaşmasının 9 uncu maddesinde izleyen biçimde ifade edilmektedir: “[İlişkili] iki işletme arasındaki ticari ve mali ilişkilerde oluşan veya oluşturulan koşullar, bağımsız bir şekilde birbirleriyle iş yapan bağımsız işletmeler arasında oluşması gereken koşullardan farklılaştığında, bu işletmelerden birisinde oluşması gereken, fakat bu koşullardaki farklılaşma nedeniyle oluşmayan kazanç, söz konusu işletmenin kazancına eklenebilir ve buna göre vergilendirilebilir.”

Emsal Aralığı (Arm's Length Range)

Bir kontrol edilen işlemin koşullarının, emsallerine uygun olup olmadığının belirlenmesinde kullanılan ve aynı transfer fiyatlandırması yönteminin birçok karşılaştırılabilir veriye uygulanması ya da farklı transfer fiyatlandırma yöntemlerinin uygulanması sonucu elde edilen bir değer aralığıdır.

İlişkili İşletmeler (Associated Enterprises)

Bir işletmenin, diğer bir işletmeye ilişkin olarak OECD Model Vergi Anlaşmasının 9 uncu maddesinin 1-a) ya da 1-b) alt-bendinde belirtilen koşulları karşılaması halinde; bu iki işletme, bağımlı işletmeler veya birbirleriyle ilişkili işletmelerdir.

Dengeleyici Ödeme (Balancing Payment)

Normal olarak bir katılımcıdan diğerine, katılımcıların oran dâhilindeki katkı paylarının düzeltilmesi amacıyla yapılan, ödemede bulunan tarafın katkılarının değerini artıran ve ödeme yapılan tarafın değerini ödenen tutar oranında azaltan ödemelerdir.

Giriş Ödemesi (Buy-in Payment)

Faal durumdaki bir Maliyet Katılım Anlaşmasına (MKA) yeni katılan bir tarafın, geçmişteki faaliyet sonuçlarından pay almak üzere yapmış olduğu ödemedir.

Çıkış Ödemesi (Buy-out Payment)

Faal durumdaki bir MKA'dan çekilen bir katılımcının, diğer katılımcılardan geçmişteki faaliyet sonuçlarından kendisine düşen payın transferine yönelik gerçekleştirdiği tahsilattır.

Ticari Gayrimaddi Varlık (Commercial Intangible)

Ticari gayrimaddi varlıklar (veya ticaret hakları), herhangi bir malın üretimi ya da herhangi bir hizmetin sağlanması gibi ticari faaliyetlerde kullanılan gayrimaddi varlık ya da alternatif olarak müşterilere devredilen veya bir ticari faaliyetin yürütülmesinde kullanılan başlı başına işletme varlığı niteliği taşıyan gayrimaddi haklardır.

Karşılaştırılabilirlik Analizi (Comparability Analysis)

Kontrol edilen bir işlem ile kontrol edilmeyen bir ya da birden fazla işlemin karşılaştırılmasıdır. İşlemler arasındaki farklılıkların herhangi birinin yöntem bazında incelenen unsur (ör. fiyat ya da marj) önemli bir biçimde etkilemediği bir durumda ya da ortaya çıkan farklılıkların önemli etkilerinin ortadan kaldırılması için makul ölçüde doğru düzeltmelerin uygulanabildiği durumlarda, kontrol edilen ve kontrol edilmeyen işlemler karşılaştırılabilir.

Karşılaştırılabilir Kontrol Edilmeyen İşlem (Comparable Uncontrolled Transaction)

Karşılaştırılabilir kontrol edilmeyen bir işlem, incelemeye tabi kontrol edilen bir işleme emsal teşkil edebilecek iki bağımsız taraf arasında gerçekleştirilen işlemdir. Bu işlem, kontrol edilen işlemi gerçekleştiren bir işletme ile bağımsız bir işletme (iç emsal) veya söz konusu işleme taraf olmayan iki bağımsız işletme arasında (dış emsal) gerçekleşebilir.

Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi (Comparable Uncontrolled Price Method)

Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi (KFY); kontrol edilen bir işlemle transfer edilen varlık ya da hizmetin fiyatının, karşılaştırılabilir koşullardaki kontrol edilmeyen bir işlemle transfer edilen varlık ya da hizmetler için belirlenen fiyatlarla karşılaştırılmasına dayanan bir yöntemdir.

Telafi Edici Düzeltme (Compensating Adjustment)

İlişkili işletmeler arasında fiilen uygulanan fiyatlardan farklı olmasına rağmen; mükellefin, kontrol edilen bir işlem için kendi görüşüne göre emsallere uygun olduğunu düşündüğü bir bedel üzerinden bir transfer fiyatı belirlemek üzere uyguladığı düzeltmedir. Bu düzeltmenin, vergi beyannamesi teslim edilmeden önce uygulanması gerekir.

Katkı Analizi (Contribution Analysis)

Kontrol edilen işlemlerden elde edilen toplam kârın, yerine getirdikleri işlevlerin göreceli değerleri bazında (kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler dikkate alınarak) işlemde yer alan ilişkili işletmeler arasında bölüştürüldüğü kâr bölüşüm yönteminde kullanılan bir analiz olup; uygulanmasında, ilişkili işletme konumunda olmayan işletmelerin benzer durumlarda kârlarını nasıl bölüştüreceklerini gösteren harici piyasa verilerinden mümkün olduğunca faydalanılmasına çalışılır.

Kontrol Edilen İşlemler (Controlled Transactions)

İlişkili konumdaki iki işletme arasında gerçekleşen işlemleri ifade etmektedir.

Karşı Düzeltme (Corresponding Adjustment)

İki farklı ülkenin vergi otoriteleri arasındaki kâr paylaşımının tutarlı bir biçimde gerçekleşmesini sağlamak üzere; ikinci ülkede faaliyet gösteren ilişkili işletmenin vergi yükümlülükleri üzerinde, bu ülkedeki vergi idaresi tarafından, birinci ülkenin vergi idaresinin yapmış olduğu ilk düzeltmeye karşılık teşkil edecek biçimde uygulanan düzeltme işlemini ifade etmektedir.

Maliyet Katılım Anlaşması (Cost Contribution Arrangement)

Maliyet Katılım Anlaşması (MKA); aktiflerin, hizmetlerin ya da hakların geliştirilmesi, üretimi ya da temin edilmesine ilişkin maliyetlerin ve risklerin paylaşım şeklini ve her katılımcının, söz konusu aktiflerin, hizmetlerin ya da hakların geliştirilmesi, üretimi ya da temin edilmesi faaliyetinin sonucundan elde edeceği menfaatlerin niteliğini ve kapsamını belirlemek üzere işletmeler arasında uzlaşya varılan bir çerçeve anlaşmadır.

Maliyet Artı Kâr Marjı (Cost Plus Mark Up)

Bir işlemdeki mal ya da hizmet tedarikçisinin katlandığı doğrudan ve dolaylı maliyetler üzerinden hesaplanan bir kâr tutarındır.

Maliyet Artı Yöntemi (Cost Plus Method)

Kontrol edilen bir işlemde bir mal (varlık) ya da hizmet tedarikçisi tarafından katlanılan maliyetlerden yararlanılarak belirlenen bir transfer fiyatlandırması yöntemidir. Tarafların gerçekleştirdikleri işlevlerin (kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler esas alınarak) ve piyasa koşullarının ışığında uygun bir kâr tutarı belirlemek üzere, uygun bir kâr marjı bu maliyete eklenir. Kâr marjının yukarıda belirtilen maliyetlere eklenmesi sonucunda elde edilen tutar, başlangıçtaki kontrol edilen işlemin emsal bedeli olarak kabul edilebilir.

Doğrudan Yansıtma Yöntemi (Direct-charge Method)

Belirli grup içi hizmetlerin net olarak tanımlanan bir dağıtım anahtarı üzerinden doğrudan yansıtılması yöntemidir.

Doğrudan Maliyet (Direct Cost)

Hammadde maliyeti gibi doğrudan doğruya belirli bir ürünün imalatı ya da bir hizmetin teslimi ile ilgili olarak katlanılan maliyetlerdir.

İşlev analizi (Functional Analysis)

Karşılaştırılabilir kontrol edilmeyen işlemleri gerçekleştiren bağımsız işletmeler ile kontrol edilen işlemleri yapan ilişkili işletmelerin üstlendikleri işlevlere (kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler esas alınarak) ilişkin olarak yapılan analizi ifade etmektedir.

Global Formüllere Dayalı Bölüşüm (Global Formulary Apportionment)

Bir çok uluslu işletme (ÇÜİ) grubunun konsolide global kârlarının, önceden belirlenen bir formüle dayalı olarak, farklı ülkelerde faaliyet gösteren ilişkili işletmeler arasında paylaşımına yönelik bir yaklaşımdır.

Brüt Kâr (Gross Profits)

Bir ticari işlem neticesinde elde edilen brüt satış hâsılatından, stoklarda ortaya çıkan artışlar ve azalmalar karşılığında gerekli düzeltmeler de yapılarak ilişkilendirilebilir satın alış maliyetleri ya da satışların üretim maliyetlerinin düşüldüğü, ancak diğer giderlerin dikkate alınmadığı tutarı ifade etmektedir.

Bağımsız İşletmeler (Independent Enterprises)

Birbirleriyle ilişkili kişi ilişkisi bulunmayan şirketler, bağımsız işletmelerdir.

Dolaylı Yansıtma Yöntemi (Indirect-Charge Method)

Grup içi hizmetlerle ilgili bedellerin maliyet yansıtması ve bölüşümüne dayalı olarak fatura edilmesi yöntemidir.

Dolaylı Maliyetler (Indirect Costs)

Bir ürünün ya da hizmetin üretimi ile ilgili olarak ortaya çıkan; ancak, üretim süreciyle yakından ilişkili olmasına karşın, birden fazla ürün ya da hizmetin üretiminde ortak olarak katlanılan maliyetlerdir (ör. farklı ürünlerin imalatında kullanılan ekipmana yönelik hizmet veren bir tamirat bölümünün katlandığı maliyetler).

Grup İçi Hizmet (Intra-group Service)

Bağımsız bir işletmenin de, kendi ihtiyacını karşılamak için ödemede bulunmaya ya da yerine getirmeye istekli davranacağı (idari, teknik, finansal, ticari, vb. nitelikteki) faaliyetlerdir.

Kasıtlı Mahsup (Intentional Set-off)

Bir işletme tarafından grup içinde bulunan diğer bir ilişkili işletmeye sağlanan ve belli bir ölçüde söz konusu şirketten temin edilen birtakım menfaatlere karşılık verebilme gayesi taşıyan menfaattir.

Pazarlama Amaçlı Gayrimaddi Varlık (Marketing Intangible)

Bir ürün ya da hizmetten ticari yönden yararlanılmasına yardımcı olan ve/veya ilgili ürünün promosyonu açısından önemli bir değere sahip, pazarlama faaliyetleriyle ilgili bir gayrimaddi varlıktır.

Çok Uluslu İşletme Grubu (Multinational Enterprise Group)

Çok uluslu işletme (ÇÜİ) grubu; iki ya da daha fazla ülkede ticari faaliyetleri bulunan ilişkili işletmelerden oluşan bir şirketler grubudur.

Çok Uluslu İşletme (Multinational Enterprise)

Bir ÇÜİ grubunun içerisinde yer alan işletmedir.

Karşılıklı Anlaşma Usulü (Mutual Agreement Procedure)

Karşılıklı Anlaşma Usulü (KAU), vergi idarelerinin çifte vergilendirme anlaşmalarının uygulanmasıyla ilgili olarak ortaya çıkan anlaşmazlıkların çözümü için başvurdukları bir yöntemdir. OECD Model Vergi Anlaşmasının 25 inci maddesinde tanımlanan ve izin verilen bu usul, transfer fiyatlandırması düzeltmeleri (tarhiyatları) sonucu ortaya çıkabilecek çifte vergilendirme sorununu ortadan kaldırmak üzere kullanılabilir.

Net Kâr Göstergesi (Net Profit Indicator)

Net kârın uygun bir temel muhasebe değerine (ör. satış tutarı, maliyet rakamları, bilanço aktif büyüklüğü gibi) oranı. İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi, kontrol edilen bir işleme ilişkin uygun bir net kâr göstergesinin, karşılaştırılabilir nitelikteki kontrol edilmeyen işlemlere ilişkin aynı net kâr göstergesiyle karşılaştırılmasına dayanır.

“Çağrı Üzerine Verilen” Hizmetler (“On Call” Services)

Bir ana şirket ya da grup hizmet merkezi tarafından sağlanan ve bir ÇÜİ grubunun tüm üyelerinin her zaman yararlanabilecekleri hizmetlerdir.

Birincil Düzeltme (Primary Adjustment)

Birinci ülkede bulunan bir vergi idaresinin bir şirketin vergilendirilebilir kârlarına, ikinci bir ülkede faaliyet gösteren bir ilişkili işletmesiyle gerçekleştirdiği işlemlere emsallere uygunluk ilkesini uygulaması sonucu olarak, bir düzeltme yapması.

Kâr Potansiyeli (Profit Potential)

Gelecekteki kârların tahmini seviyesidir. Bazı durumlarda, zarar da söz konusu olabilir. “Kâr Potansiyeli” kavramı genellikle, gayrimaddi varlıkların veya kârlı bir ticari kuruluşun devri ya da devam eden sözleşmelerin feshi veya yeniden tanzimi halinde, bunların benzer koşullarda bağımsız işletmeler arasında cereyan etmesi halinde doğması muhtemel olan tazmin tutarlarının göz önüne alınması suretiyle emsal aralıklarının tespitine ilişkin değerlendirme işlemlerinde kullanılır.

Kâr Bölüşüm Yöntemi (Profit Split Method)

Kontrol edilen bir işleme (ya da Bölüm III’de yer alan ilkeler uyarınca bir araya toplanması uygun görülen kontrol edilen işlemlerden) ilişkin, ilişkili işletmeler arasında bölüştürülecek birleşik kârların meblağını belirleyen ve daha sonra bu kârları, emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde düzenlenen bir anlaşmada öngörülecek ve yansıtılacak tutarlara yaklaşık olacak şekilde geçerli bir ekonomik temele dayalı olarak ilişkili işletmeler arasında bölüştüren bir işleme dayalı kâr yöntemidir.

Yeniden Satış Marjı (Resale Price Margin)

Bir satıcının satış giderleri ve diğer faaliyet giderlerini karşılayıp, yerine getirdiği işlevlerin (kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler dikkate alınarak) ışığında uygun bir kâr elde edebileceği bir tutarın söz konusu olabileceği bir kâr marjını ifade etmektedir.

Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi (Resale Price Method)

Bir ilişkili işletmeden satın alınan bir ürünün bağımsız bir işletmeye yeniden satılmasında uygulanan fiyata dayalı bir transfer fiyatlandırması yöntemidir. Yeniden satış fiyatından, yeniden satış marjı düşülür. Yeniden satış marjının indiriminden sonra oluşan bakiye, ürünün satın alınmasıyla ilişkilendirilebilen diğer maliyetler (ör. gümrük vergileri) ile ilgili düzeltmeler yapıldıktan sonra, ilgili ürünün ilişkili işletmeler arasındaki ilk transferindeki emsal bedeli olarak kabul edilir.

Bakiye Kâr Analizi (Residual Analysis)

Kâr bölüşüm yönteminde kullanılan; incelenen kontrol edilen işlemlerden elde edilen birleşik kârı, iki aşamada bölüştüren bir analizdir. İlk aşamada, her katılımcıya, gerçekleştirdiği işlemlerin türüne göre uygun oranda temel bir getiri sağlayan yeterli düzeyde bir kâr tahsis edilir. Normal koşullarda bu temel getiri, bağımsız işletmeler tarafından gerçekleştirilen benzer nitelikteki işlemler sonucu piyasada elde edilen getiri referans alınarak belirlenecektir. Bu nedenle; temel getirinin hesaplanmasında, genellikle katılımcıların sahip oldukları değerli emsalsiz varlıklarla ilişkilendirilebilecek getiriler dikkate alınmayacaktır. İkinci aşamada, ilk aşamadaki bölüştürmeden arta kalan kâr (ya da zarar), bu bakiye değerinin bağımsız işletmeler arasında nasıl bölüştürüleceğini gösterebilen durumların ve koşulların analizine dayalı olarak taraflar arasında bölüştürülecektir.

İkincil Düzeltme (Secondary Adjustment)

İkincil işleme yönelik tarhiyattan kaynaklanan düzeltmedir.

İkincil İşlem (Secondary Transaction)

Bazı ülkelerin birincil düzeltmeye ilişkin önerilerin ardından, kârların birinci düzeltmeyle tutarlı bir biçimde fiilen paylaşımının teminine yönelik olarak dâhili mevzuatları uyarınca öne sürecekleri düzeltici bir işlemdir. İkincil işlemler; örtülü temettüleri, örtülü öz sermaye katkıları, ya da örtülü krediler biçiminde gerçekleşebilir.

Hissedarlık Faaliyeti (Shareholder Activity)

ÇÜİ grubunun herhangi bir üyesi (genellikle ana şirket ya da bölgesel bir holding şirketi) tarafından, münhasıran hissedarlık menfaatlerinden ötürü ve gücüyle grup üyesi diğer şirketlerle gerçekleştirilen faaliyetlerdir.

Eşzamanlı Vergi İncelemeleri (Simultaneous Tax Examinations)

Eşzamanlı Vergi İncelemelerinin Gerçekleştirilmesine İlişkin OECD Model Anlaşmasının A Bölümünde tanımlandığı biçimiyle eşzamanlı vergi incelemesi, “iki ya da daha fazla tarafın, ortak

ya da bağlantılı menfaatlere sahip oldukları bir ya da daha fazla sayıdaki vergi mükellefinin vergisel işlemleri üzerinde kendi ülkeleri dâhilinde eşzamanlı ve birbirinden bağımsız incelemelerde bulunarak elde ettikleri kayda değer bilgileri birbirleriyle paylaşmaları amacına yönelik yaptıkları anlaşmadır.”

Ticaret Konulu Gayrimaddi Varlık (Trade Intangible)

Pazarlama amaçlı gayrimaddi varlıkların dışındaki ticari gayrimaddi varlıkları ifade eder.

Geleneksel İşlem Yöntemleri (Traditional Transaction Methods)

KFY, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemlerini ifade eder.

İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi (Transactional Net Margin Method)

Bir mükellefin kontrol edilen bir işlemde (ya da Bölüm III’de yer alan ilkeler uyarınca bir araya toplanması uygun olan işlemlerden) elde ettiği net kâr marjını, uygun bir veri (ör. maliyetler, satışlar, varlıklar) temelinde inceleyen bir işleme dayalı kâr yöntemidir.

İşleme Dayalı Kâr Yöntemi (Transactional Profit Method)

İlgili bir veya daha fazla ilişkili işletme nezdinde belirli bazı kontrol edilen işlemlerden kaynaklanan kârları inceleyen bir transfer fiyatlandırması yöntemidir.

Kontrol Dışı İşlem (Uncontrolled Transactions)

Birbirleriyle ilişkili kişi konumunda olmayan bağımsız işletmeler arasında gerçekleşen işlemlerdir.

Bölüm I

Emsallere Uygunluk İlkesi

A. Giriş

1.1 Bu Bölüm, OECD üyesi ülkeler tarafından uluslararası transfer fiyatlandırması standardı olarak kabul edilen ve vergisel anlamda ÇÜİ grupları ve vergi idareleri tarafından uygulanması gereken emsallere uygunluk ilkesi konusunda tamamlayıcı bilgiler içeren bir perspektif sunmaktadır. Bu Bölümde, emsallere uygunluk ilkesinin; uluslararası bir standart olarak konumu teyit edilerek, uygulanışına ilişkin genel ilkeler belirlenecektir.

1.2 Bağımsız işletmeler birbirleriyle ticari bir ilişkiye girdiklerinde, aralarındaki ticari ve mali ilişkileri belirleyen koşullar (ör. teslim edilen ürünlere ya da sağlanan hizmetlere uygulanan fiyatlar ya da teslim edilen ürüne veya sağlanan hizmete ilişkin şartlar) normal olarak piyasa güçleri tarafından belirlenir. İlişkili işletmeler söz konusu olduğunda, her ne kadar ilişkilerinde, aşağıda 1.5 inci paragrafta belirtildiği gibi dinamik piyasa güçlerini kendilerine örnek alsalar da, bunlar arasında gelişen ticari ve mali ilişkiler, bağımsız işletmelerde olduğu gibi harici piyasa güçlerinden her zaman dolaysız bir biçimde etkilenmeyebilir. Vergi idareleri hemen, ilişkili işletmelerin aralarındaki ilişkilerdeki temel unsurun kârları manipüle etmek olduğu önyargısıyla hareket etmemelidirler. Piyasa güçlerinin bulunmadığı ya da belirli bir ticari stratejinin benimsendiği durumlarda, rayiç bedelin doğru bir biçimde belirlenebilmesi gerçekten zor olabilmektedir. Emsallere uygunluk ilkesi uyarınca bir düzeltme yapılması ihtiyacının; tarafların belirli bir bedeli ödeme konusunda bir sözleşme çerçevesinde üstlenecekleri taahhütten ya da tarafların vergi yükünün azaltılmasına yönelik amaçlarından bağımsız olarak, ortaya çıkacağının göz önünde tutulması gerekmektedir. Bu nedenle, emsallere uygunluk ilkesi uyarınca vergisel perspektife dayalı bir düzeltme, ilişkili işletmeler arasındaki vergisel amaçların belirleyici olmadığı sözleşmelerde öngörülen taahhütleri etkilemezken; vergi yükünün asgari düzeye çekilmesi ya da önlenmesine yönelik herhangi bir amacın söz konusu olmadığı durumlarda bile uygun olabilir. Her ne kadar transfer fiyatlandırması ile ilgili uygulamaların vergiden kaçınma ya da vergi kaçırmaya yönelik olarak kullanılabildikleri bilinen bir olgu olsa da, transfer

fiyatlandırması uygulamalarının, vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma amacı taşıyan uygulamalarla karıştırılmaması gerekmektedir.

1.3 Transfer fiyatlandırmasının piyasa güçlerini ve emsallere uygunluk ilkesini yansıtmadığı durumlarda; ilişkili işletmelerin vergi yükümlülükleri ve ev sahibi ülkelerin vergi gelirlerinde bir bozulma ortaya çıkabilir. Bu nedenle, OECD üyesi ülkeler vergisel amaçlar için, ilişkili işletmelerin kârlarının, gerektiğinde bu bozulmaları giderecek biçimde düzeltilerek emsallere uygunluk ilkesine uyumun sağlanabileceği konusunda görüş birliğine varmışlardır. OECD üyesi ülkeler, bağımsız işletmeler arasında benzer koşullar altında gerçekleştirilen benzer nitelikteki işlemlerde beklenen ticari ve mali ilişkilerin tabi oldukları koşulların belirlenmesi yoluyla uygun bir düzeltme işleminin gerçekleştirilebileceğini kabul etmektedirler.

1.4 Vergisel amaçlar dışındaki unsurlar, ilişkili işletmeler arasında oluşturulan ticari ve mali ilişkileri belirleyen koşullarda bir bozulmaya yol açabilir. Örneğin; bu tür işletmeler, gümrük değerleri, anti-damping vergileri ve kambiyo ya da fiyat kontrolü gibi konularda (gerek kendi ülkelerinin gerekse diğer ülkelerin) hükümetleri tarafından yapılan ve birbirleriyle çelişen baskılara maruz kalabilirler. Ayrıca, transfer fiyatlandırmasına ilişkin sapmalar, bir ÇÜİ grubunda yer alan işletmelerin nakit akışına yönelik gereksinimleri sonucu ortaya çıkabilir. Halka açık bir ÇÜİ grubu, özellikle konsolide bazlı raporlamada bulunulmuyorsa, çatı işletme düzeyinde yüksek bir kârlılık düzeyi gösterilmesi için kendi ortaklarından baskı görebilir. Bu unsurların tümü transfer fiyatlarını ve bir ÇÜİ bünyesinde bulunan ilişkili işletmeler adına tahakkuk eden kârların miktarını etkileyebilir.

1.5 İlişkili işletmeler arasındaki ticari ve mali ilişkilerde oluşan koşulların serbest piyasanın talep edeceği koşullardan kesinlikle farklı olacağını öne sürmek doğru olmaz. ÇÜİ'ler bünyesinde yer alan ilişkili işletmeler kimi zaman önemli düzeyde özerk bir yapıya sahiptirler ve çoğunlukla bağımsız işletmeler gibi kendi aralarında çeşitli pazarlıklar yaparlar. İşletmeler, gerek üçüncü şahıslarla, gerekse ilişkili işletmelerle olan ilişkilerinde, piyasa koşullarından kaynaklanan ekonomik durumlara belirli bir tepki verirler. Örneğin, yerel yöneticiler kayıtlarında yüksek kârlılık düzeyi göstermek isteyebilirler ve bu amaçla da, kendi şirketlerinin kârlarını azaltacak fiyatlar belirlemekten kaçınabilirler. Vergi idarelerinin, ÇÜİ'lerin yönetsel açıdan kendi işletmelerine ait farklı kâr merkezlerinin gerçek performanslarını ölçebilmek üzere emsal fiyatların uygulanması konusunda teşvik edildiklerini göz önünde bulundurmaları gerekir. Vergi idarelerinin, transfer fiyatlandırması incelemelerinin seçimi ve uygulanmasında kaynaklarının etkin bir biçimde dağılımını kolaylaştırmak üzere bu hususları dikkate almaları da gerekmektedir. Bazı durumlarda ilişkili işletmeler arasındaki ilişkiler, aralarında sürdürdükleri pazarlıkların sonucunu etkileyebilmektedir. Bu nedenle, sadece çetin bir pazarlığın bulunması, ilişkilerin emsallere uygunluk ilkesine göre düzenlendiğinin kanıtlanması için yeterli değildir.

B. Emsallere uygunluk ilkesine ilişkin maddeler

B.1 OECD Model Vergi Anlaşmasının 9 uncu maddesi

1.6 Emsallere uygunluk ilkesi ile ilgili en temel açıklama, OECD üyesi ülkelerin ve sayısı giderek artan OECD üyesi olmayan ülkelerin yer aldığı ikili vergi anlaşmalarının temelini oluşturan OECD Model Vergi Anlaşmasının 9 uncu maddesinin birinci bendinde yer almaktadır. 9 uncu madde hükmü aşağıda belirtildiği gibidir:

“[İlişkili] iki işletme arasındaki ticari ve mali ilişkilerde oluşan veya oluşturulan koşullar, bağımsız bir şekilde birbirleriyle iş yapan bağımsız işletmeler arasında oluşması gereken koşullardan farklılaştığında, bu işletmelerden birisinde oluşması gereken, fakat bu koşullardaki farklılaşma nedeniyle oluşmayan kazanç, söz konusu işletmenin kazancına eklenebilir ve buna göre vergilendirilebilir.”

Karşılaştırılabilir işlemler ve karşılaştırılabilir koşullarda (yani karşılaştırılabilir kontrol edilmeyen işlemlerde) bağımsız işletmeler arasında sağlanacak koşullar çerçevesinde kârların düzeltilmesini gözeterek emsallere uygunluk ilkesi; ÇÜİ grubu üyelerinin, tek ve birleşik bir işletmenin ayrılmaz parçaları olarak değil, birbirinden ayrı işlem yapan işletmeler olarak kabul edilmesi yaklaşımını izlemektedir. Ayrı işletme yaklaşımı, ÇÜİ grubunun üyelerini birbirinden bağımsız işletmeler olarak ele aldığı için; bu yaklaşım, ilgili üyeler arasında gerçekleşen ticari faaliyetlerin niteliğine ve söz konusu ticari koşulların karşılaştırılabilir kontrol dışı ilişkiler kapsamında da ortaya çıkıp çıkmayacağı hususuna odaklanmıştır. İlişkili ve ilişkisiz işlemlerin “karşılaştırılabilirlik analizi” çerçevesinde incelenmesi, emsallere uygunluk ilkesi uygulamasının kalbinde yer alır. Karşılaştırılabilirlik analizine ilişkin kılavuz açıklamalar, bu Bölümde izleyen (D) Kısımında ve III üncü Bölümde yer almaktadır.

1.7 Karşılaştırılabilirlik faktörünün, bir taraftan güvenilirlik, diğer taraftan mükellefler ve vergi idaresine maliyeti unsurları göz önüne alınarak dengeli bir yaklaşımla ele alınması gerekmektedir. OECD Model Vergi Anlaşmasının 9 uncu maddesinin birinci paragrafı, karşılaştırılabilirlik analizinin temelini oluşturur; zira aşağıda belirtilen gereksinimleri ortaya koymaktadır:

- OECD Model Vergi Anlaşmasının 9 uncu maddesi (bk. 9 uncu madde Yorumunun ikinci paragrafı) uyarınca ilişkili işletmelerin vergisel yükümlülüklerini hesaplamak amacıyla muhasebe kayıtlarında mali açıdan düzeltmeler yapılmasına yetki verilip verilmediğinin ortaya konulmasına yönelik olarak, ilişkili işletmeler arasında gerçekleşen veya öngörülen koşulların (fiyat ve diğer geçerli unsurların) bağımsız işletmeler arasında gerçekleşecek olanlarla karşılaştırılması ve

- Yeni hesap kayıtlarının muhasebeleştirilmesine yönelik olarak, emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenecek kârın tespiti.

1.8 OECD üyesi ülkelerin ve diğer ülkelerin emsallere uygunluk ilkesini benimsemelerinin altında çeşitli nedenler yatmaktadır. Bu nedenlerin en önemlilerinden biri, emsallere uygunluk ilkesinin ÇÜİ gruplarının üyeleri ve bağımsız işletmeler için tabi oldukları vergisel ilkeler konusunda çok geniş bir eşitlik getiriyor olmasıdır. Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili ve bağımsız işletmeleri vergisel açıdan eşit bir platforma yerleştirdiğinden, her iki tür kuruluşun da sahip olduğu göreceli rekabet avantajları üzerinde bozucu etkiler yaratabilecek vergisel avantajların ya da dezavantajların ortaya çıkmasını önler. Bu tür vergisel düşüncelerin ekonomik karar süreçleri üzerindeki etkilerini ortadan kaldırdığı için emsallere uygunluk ilkesi, uluslararası ticaret ve yatırım ortamının gelişmesine katkıda bulunur.

1.9 Emsallere uygunluk ilkesinin, olayların büyük çoğunluğunda etkili sonuçlar doğurduğu da gözlemlenmiştir. Örneğin, karşılaştırılabilir bağımsız işletmeler arasında karşılaştırılabilir durumlarda gerçekleşen karşılaştırılabilir nitelikteki işlemlerde emsallere uygun fiyatın kolaylıkla bulunabildiği, ticari mal alım satımı ve ödünç para temini gibi alternatifleri de içeren birçok durum mevcuttur. Maliyet artı, brüt kâr marjı ya da net kâr göstergeleri gibi finansal göstergeler düzeyinde işlemlerle ilgili birçok karşılaştırmanın yapılabildiği durumlar da vardır. Bununla birlikte, önemli sayılabilen bazı durumlarda da; örneğin, oldukça yüksek düzeyde uzmanlık gerektiren bazı ürünlerin tüm safhalar itibarıyla üretimini üstlenen, benzersiz niteliğe sahip gayrimaddi haklar ve/veya uzmanlık gerektiren hizmetler sağlayan ÇÜİ gruplarında olduğu gibi, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilirliği oldukça güç olabilmektedir. Böyle zor vakalarla başa çıkmak için; vakanın koşullarına göre başvurulması en uygun yöntem olduğunda, bu Rehberin II nci Bölümünün 3 üncü Kısımında ele alınan işleme dayalı net kâr marjı yönteminin kullanılması dâhil çözümler mevcuttur.

1.10 Emsallere Uygunluk İlkesi, ayrı işletme yaklaşımının her zaman büyük ölçekli ekonomilere ve entegre ticari işletmeler tarafından oluşturulan geniş bir yelpazeye yayılan ticari faaliyetlere uygulanamadığı için, bazıları tarafından özünde kusurlu bir ilke olarak görülmektedir. Bununla birlikte, büyük ölçekli ekonomilerin ya da ilişkili işletmeler arasındaki entegrasyondan sağlanan yararların bölüşümünde uygulanan genel kabul görmüş objektif kriterler bulunmamaktadır. Emsallere uygunluk ilkesine karşı olası alternatifler, aşağıda (C) Kısımında ele alınmaktadır.

1.11 Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanışında ortaya çıkabilen bir zorluk da, ilişkili işletmelerin bağımsız işletmelerin üstlenemeyecekleri bazı işlemleri üstlenebilmelerinden kaynaklanmaktadır. Bu tür işlemlerin altında yatan saik, mutlaka vergiden kaçınma olmayabilir ve bu tür işlemleri belirleyen ticari koşulların, birbirinden bağımsız işletmeler arasındaki işlemleri belirleyen ticari işlemlerden farklı olmasından kaynaklanıyor olabilir. Bağımsız

işletmelerin, ilişkili işletmelerin gerçekleştirdiği, ancak kendileri tarafından sadece ender durumlarda üstlendikleri işlemleri gerçekleştirdikleri durumlarda, bağımsız işletmelerin ne tür koşulları benimsemeleri gerektiği konusunda dolaysız bilgilerin bulunmaması ya da son derece yetersiz olmaları nedeniyle, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması zor olmaktadır. Bir işlemin ilişkili olmayan işletmeler arasında gerçekleşmesinin mümkün olmaması hususu, tek başına onun emsale uygun olmadığını göstermez.

1.12 Bazı durumlarda, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması kapsamında önemli sayıda değişik tipteki sınır-ötesi işlemlerin değerlendirilmesi; gerek mükellefler, gerekse vergi idareleri için kayda değer bir iş yükü haline gelebilmektedir. İlişkili işletmeler gerçekleşme tarihi itibarıyla bir işlem için normal koşulları belirlemiş olsalar bile; ilerleyen zamanda söz konusu koşulların emsallere uygun olduklarını kanıtlamaları gerekebilmektedir (bk. zamanlama ve uyum konularının yer aldığı III üncü Bölümün (B) ve (C) Kısımları ve belgelendirmeye ilişkin olarak V inci Bölüm açıklamaları). Vergi idaresinin, belki bu değerlendirmeyi söz konusu işlemin gerçekleşmesinin ardından birkaç yıl geçtikten sonra gerçekleştirmesi gerekebilir. Vergi idaresi, mükellef tarafından ilişkili işlemlerin emsallere uygun olduğunu göstermek için hazırlanan destekleyici tüm belgeleri gözden geçirmek isteyecektir ve ayrıca çok sayıda ve farklı nitelikteki işlemler için, karşılaştırılabilir kontrol edilmeyen işlemler, ilgili işlemin gerçekleştiği dönemde geçerli olan piyasa koşulları gibi konularda bilgi toplama gereksinimi de duyabilir; bunun gerçekleştirilmesi, genellikle zaman geçtikçe giderek zorlaşabilmektedir.

1.13 Gerek vergi idareleri, gerekse mükellefler, genellikle emsallere uygunluk ilkesi uygulamasına yönelik yeterli bilgi edinilmesi noktasında zorlanmaktadır. Emsallere uygunluk ilkesinin genellikle kontrol edilmeyen işlemlerin ve bağımsız işletmelerin ticari faaliyetlerinin mükellefler ve vergi idareleri tarafından değerlendirilmesini ve bu verilerin ilişkili işletmelerin işlemleri ve faaliyetleriyle karşılaştırılmasını gerektirmesi nedeniyle, uygulamada önemli miktarda veriye ihtiyaç duyulmaktadır. Erişilebilir bilgiler eksik ve yorumlanması güç olabilir; başka bilgilerin mevcudiyeti halinde ise, bunların temini, kaynağın coğrafi uzaklığı gibi nedenlerle güç olabilir. Ayrıca, mahremiyet ihlali kaygıları nedeniyle de, bağımsız işletmelerden bilgi temini mümkün olmayabilir. Diğer durumlarda ise; ilgili olabilecek herhangi bir bağımsız işletme verisi mevcut olmayabilir veya eğer örneğin dikey entegrasyon yüksek bir seviyeye ulaşmışsa ilgili endüstri genelinde karşılaştırılabilir herhangi bir bağımsız işletme bulunmayabilir. Emsal değer güvenilir bilgiye dayalı makul bir tahmininin elde edilmesi iradesinin yitirilmemesi önemlidir. Bu noktada, şu hususun da unutulmaması gerekir; transfer fiyatlandırması mutlak gerçeklikteki olgulara dayalı bir bilim değildir ve gerek vergi idaresi, gerekse mükellefler açısından muhakeme icrasını gerektirmektedir.

B.2 Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasına ilişkin uluslararası uzlaşının geçerliliğinin korunması

1.14 Yukarıda ele alınan kimi uygulama güçlüklerine rağmen, OECD üyesi ülkelerdeki genel yaygın görüş, ilişkili işletmeler arasındaki transfer fiyatlamalarının değerlendirilmesinde temel araç olarak emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasına devam edilmesi gerektiği yolundadır. Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili işletmelerin birbirlerine varlık (mal, diğer maddi varlıklar ya da gayrimaddi varlıklar gibi) transferinde veya hizmet temininde bulunduğu durumlarda, serbest piyasada geçerli en yaklaşık koşulları yansıtması bakımından teorik yönden güvenilirdir. Pratikte kolaylıkla uygulanabilmesi her zaman mümkün olmasa da; söz konusu ilke, genel olarak ÇÜİ gruplarının üyeleri arasında çoğunlukla vergi idarelerince kabul edilebilir uygun gelir düzeylerinin belirlenmesine vasıta olmaktadır. Nitekim; normal piyasa koşullarının karşılaştırılabilir kıstas olarak benimsenmesi suretiyle, bağımlı işletmenin fiilen içinde bulunduğu belirli durum ve koşulların ekonomik gerçeklikleri yansıtması sağlanabilmektedir.

1.15 Emsallere uygunluk ilkesinden uzaklaşılması, yukarıda açıklanan teorik zeminin terk edilmesine yol açacak ve çifte vergilendirme riskini önemli ölçüde artırarak, söz konusu ilkenin muhafazasına ilişkin uluslararası uzlaşmayı tehlikeye sokacaktır. Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması konusunda kazanılan deneyimlerin yoğunluğu ve zenginliği, gerek iş çevreleri, gerekse vergi idareleri nezdinde kapsamlı bir ortak anlayışın oluşumunu sağlamıştır. Ortak olarak paylaşılan bu anlayış, her ülkenin vergi sisteminde uygun bir vergi matrahının belirlenmesi ve çifte vergilendirmenin önlenmesi hedeflerinin gerçekleştirilebilmesinde son derece önemli bir pratik değere sahiptir. Bu deneyim, mükelleflere daha şeffaf uygulama esasları ve daha planlı muntazam zamanlı vergi incelemesi olanakları sunulması suretiyle, emsallere uygunluk ilkesinin işlerliğinin artırılması ve uygulamasının iyileştirilip geliştirilmesinde kullanılmalıdır. Sonuç olarak, OECD üyesi ülkeler, emsallere uygunluk ilkesini güçlü bir biçimde desteklemeye devam etmektedirler. Gerçekten de, emsallere uygunluk ilkesine karşı yasal geçerlilikte ya da gerçekçi mahiyette herhangi bir alternatif yaklaşım geliştirilebilmiş değildir. Bazen olası bir alternatif olarak gündeme getirilen global formüllere dayalı bölüşüm yaklaşımı, teoride ya da pratikte kabul edilebilir görülmemektedir. (Global formüle dayalı bölüşüm yaklaşımına ilişkin tartışma için, bk. hemen aşağıdaki Kısım C).

C. Emsallere uygun olmayan bir yaklaşım: Global formüllere dayalı bölüşüm

C.1 Yaklaşım hakkında genel bilgi ve tanımı

1.16 Global formüllere dayalı bölüşüm, ulusal vergi alanlarında uygun kâr seviyelerini tespit etmek için emsallere uygunluk ilkesine bir alternatif olarak sunulmuştur. Yaklaşım, bazı yerel vergi hükümlerinde uygulanmaya çalışılsa da, ülkeler arasında bugüne kadar uygulanmamıştır.

1.17 Global formüllere dayalı bölüşüm yaklaşımı, bir ÇUİ grubuna ait global konsolide kârları, farklı ülkelerdeki ilişkili işletmeler arasında önceden belirlenmiş mekanik bir formül temelinde birleştirilmiş esasa göre dağıtır. Global formüllere dayalı bölüşüm yaklaşımının uygulanmasındaki üç temel unsur; vergilendirilecek birimin tespiti (ör. bir ÇUİ grubunun hangi bağlı ortaklıkları ve şubelerinin global vergilendirilebilir kişilik olması gerektiği gibi), küresel kârların doğru olarak tespiti ve birimin global kârlarının dağıtımı için kullanılacak formülün oluşturulmasıdır. Formül, büyük ölçüde; maliyetler, varlıklar, çalışanlara ödenen ücretler ve satışların bir bileşimine dayanacaktır.

1.18 Global formüllere dayalı bölüşüm yaklaşımı, II nci Bölümün 3 üncü Kısımında tartışılan işleme dayalı kâr yöntemleriyle karıştırılmamalıdır. Global formüllere dayalı bölüşüm yaklaşımı, kâr dağıtımı konusunda bütün mükellefler için önceden belirlenmiş bir formül kullanırken; işleme dayalı kâr yöntemleri, karşılaştırılabilir bağımsız işletmelerin karşılaştırılabilir koşullarda elde etme çabasında olduğu kâr rakamlarını bir ya da daha fazla ilişkili işletmenin kârlarıyla birebir olarak karşılaştırır. Global formüllere dayalı bölüşüm yöntemleri, ayrıca; belirli durumların ve koşulların dikkatli bir analizinden sonra, karşılıklı anlaşma usulünde, peşin fiyat anlaşmasında ya da ikili veya çok taraflı belirlemelerde olduğu gibi faydalanılmak üzere, belirli bir mükellef veya ÇUİ grubu ile birlikte vergi idareleri tarafından geliştirilen bir formülün seçilerek uygulanmasıyla karıştırılmamalıdır. Böyle bir formül, mükellefe özel durumlar ve koşullar göz önüne alınarak hazırlanır ve böylelikle global formüllere dayalı bölüşüm yaklaşımının global olarak önceden belirlenmiş, mekanik yapısından kaçınılması sağlanır.

C.2 Emsallere uygunluk ilkesi ile karşılaştırma

1.19 Global formüllere dayalı bölüşüm yaklaşımı, mükellefler açısından daha fazla idari kolaylık ve kesinlik sağlayacağı iddiasıyla emsallere uygunluk ilkesine bir alternatif olarak gösterilmiştir. Bu iddiada bulunanlar, global formüllere dayalı bölüşüm yaklaşımının ekonomik gerçekliğe daha uygun olduğu görüşündedirler. Bir ÇUİ grubunun, gruptaki ilişkili işletmeler arasındaki ilişkinin ticari gerçekliklerini yansıtmaması bakımından konsolide biçimde ele alınması gerektiğini öne sürerler. Ayrı muhasebe yönteminin yoğun biçimde ilişkili gruplar için uygun

olmadığını, zira her bir ilişkili işletmenin ÇUİ grubunun genel kârına yaptığı katkının belirlenmesinin zor olduğu kanısındadırlar.

1.20 Bu gerekçelerin dışında, bu düşünceyi savunanlar, yerel vergi amaçlarına yönelik olarak grup için aynı tek tip hesap seti hazırlanacağından; global formüllere dayalı bölüşüm yaklaşımının, mükellefler açısından mevzuata uyum giderlerini azaltacağını öne sürmektedirler.

1.21 OECD üye ülkeleri, bu iddiaları kabul etmemekte ve global formüllere dayalı bölüşüm yaklaşımının emsallere uygunluk ilkesine karşı aşağıda belirtilen nedenlerden ötürü gerçekçi bir alternatif olmadığı görüşündedirler.

1.22 Global formüllere dayalı bölüşüm yaklaşımı konusunda en büyük tereddüt, çifte vergilendirmeyi önleyerek tek bir vergilendirmeyi temin eden bir sistemin uygulanmasındaki zorluktur. Bunun başarılmasında, kullanılacak önceden belirlenmiş formül ile söz konusu olan grubun oluşumu üzerinde kayda değer ölçüde uluslararası işbirliği ve uzlaşma gerekecektir. Örneğin, öncelikle çifte vergilendirmeyi önlemek için yaklaşımın kabul edilmesi konusunda ortak bir karar olmalı, ardından da ÇUİ grubunun global konsolide vergi matrahının ortak bir muhasebe sistemi esas alınarak ölçülmesi ve de farklı bölgelerde (üye olmayan ülkeler de dâhil olmak üzere) vergi matrahının bölüştürülmesinde kullanılacak faktörler ile bu faktörlerin nasıl ölçülüp değerlendirileceği hususlarında bir anlaşma sağlanmalıdır. Böyle bir anlaşmaya ulaşmak, zaman alacak ve oldukça zor olacaktır. Ülkelerin böyle bir global formülü kabul etmek isteyip istemeyeceklerini kestirmek güçtür.

1.23 Bazı ülkeler global formüllere dayalı bölüşümü kabul etmek istese de, anlaşmazlıklar çıkacaktır; zira her ülke kendi bölgesinde hakim olan faaliyet ve faktörlere ilişkin formülde değişik faktörleri öne çıkarmak veya eklemek isteyecektir. Her ülke, kendi gelirini en üst düzeye çıkarmak için formüller veya formül ölçüleri oluşturma çabasında olacaktır. Ayrıca, vergi idareleri formülde kullanılan üretim faktörlerinin (satışlar, sermaye, vb.) suni biçimde düşük vergilendirme rejiminin olduğu ülkelere kaydırılması ihtimali karşısında nasıl davranılacağını birlikte düşünmek zorunda kalacaklardır. İlgili formülün; gereksiz mali işlemlere girilmesi, menkullerin kasıtlı olarak yer değiştirilmesi, ÇUİ grubu içinde belirli işletmelerin normalde kontrol edilmeyen bir işletmede karşılaşılabilecek stok düzeylerinin çok üstünde stok bulundurmaya sevk edilmesi gibi yöntemler kullanılmak suretiyle bileşenlerine müdahalede bulunulması mümkün olduğu ölçüde vergiden kaçınma da söz konusu olabilecektir.

1.24 Bir global formüllere dayalı bölüşüm sistemine geçiş, dolayısıyla; önemli siyasi ve idari karmaşıklığı beraberinde getirecek ve uluslararası vergilendirme alanında gerçekleşmesinin beklenmesi gerçekçi olmayacak bir uluslararası işbirliğini gerekli kılacaktır. Böylesine bir çok taraflı işbirliği, ÇUİ'lerin işlem yürüttüğü bütün ana ülkelerin katılımını gerektirecektir. Şayet bu ülkeler, global formüllere dayalı bölüşüm yaklaşımına geçmek konusunda görüş birliğine varamazsa; ÇUİ'ler birbirinden tamamen farklı iki sisteme uyum göstermek yükümlülüğüyle

karşı karşıya kalacaktır. Başka bir deyişle; ÇUİ'ler, aynı bir dizi işlem için tamamen farklı iki standarda göre üyelerinin tahakkuk eden kârlarını hesaplamak zorunda kalacaktır. Böyle bir sonuç, her durumda çifte vergilendirme (veya düşük vergilendirme) riski doğuracaktır.

1.25 Yukarıda tartışılan çifte vergilendirme konularına ek olarak başka önemli konular da vardır. Bunlardan biri, önceden belirlenen formüllerin; keyfi olması ve piyasa şartlarını, işletmelerin her birinin kendilerine has durumlarını ve yönetimin kaynak dağılımını göz ardı etmesi, bu nedenle de işleme özgü koşullarla sağlam bir ilişki kuramayan bir kâr dağıtımına neden olmasıdır. Daha açıklayıcı olmak gerekirse, ÇUİ grubunun üyeleri arasında işletme fonksiyonları, varlık, risk ve etkinliklerdeki farklılıklar göz önünde bulundurulmadan; maliyet, varlıklar, çalışanlara ödenen ücretler ve satışların birleşimine dayanan bir formülle, her bir vergi alanındaki her bir grup üyesine ilgili para birimi cinsinden (ör. dolar, avro ve yen olarak) sabit oranda bir kâr yüklenir. Bu tür bir yaklaşım, bağımsız bir işletme olması durumunda zararda olacak bir işletmeye kâr yükleyebilir.

1.26 Global formüllere dayalı bölüşüm yaklaşımına ilişkin bir başka husus, kur hareketlerinin üstesinden gelinmesine ilişkindir. Kur hareketleri emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasını zorlaştırabilse de, global formüllere dayalı bölüşüm yaklaşımında olduğu ölçüde etkilemez; emsallere uygunluk ilkesi kur hareketlerinin ekonomik sonuçlarıyla başa çıkmak için daha donanımlıdır, zira mükellefe özgü durum ve koşullarının analizini gerektirir. Formülün maliyete dayandığı durumlarda, global formüllere dayalı bölüşüm yaklaşımının uygulanması sonucunda; belirli bir para biriminin bir ilişkili işletmenin hesaplarını tuttuğu başka bir para birimine karşı istikrarlı biçimde güçlenmesi halinde, kârın büyük bir kısmı çalışanlara ödenen para birimi dalgalanmalarıyla nominal olarak yükselen ücretleri yansıtmak üzere ilgili ülkedeki ilişkili işletmeye verilecektir. Böylece, bu örnekteki kur hareketi, global formüllere dayalı bölüşüm yaklaşımı kapsamında, daha güçlü para birimiyle çalışan ilişkili işletmede kârın artışı sağlarken, uzun vadede güçlenen para birimi ihracatı daha az rekabetçi kılar ve kârı azaltıcı bir baskıya neden olur.

1.27 Bu yaklaşımı savunanların iddialarının aksine, global formüllere dayalı bölüşüm aslında haddinden fazla uyum maliyeti ve veri ihtiyacına neden olabilir; zira ÇUİ grubunun tümü hakkında bilgi toplanarak, ilgili tüm bölgelerde geçerli para birimi, yasal defter kayıtları ve vergi muhasebesi kuralları esas alınarak bu bölgelerin her biri için ayrı ayrı sunulması gerekecektir. Dolayısıyla, global formüllere dayalı bölüşüm yaklaşımının uygulanması için gerekli belgeleme ve uygunluk kriterleri, genellikle emsallere uygunluk ilkesinin ayrı işletme yaklaşımında olduğundan daha zahmetli olacaktır. Global formüllere dayalı bölüşüm yaklaşımında, masraflar; formül içeriği veya bileşenlerin ölçülme şekli konusunda, tüm ülkelerin uzlaşmadığı durumda daha fazla artacaktır.

1.28 Öte yandan; her bir üyenin satışlarının tespiti ve de özellikle gayrimaddi hakları olmak üzere varlıklarının değerlendirilmesi (ör. tarihi maliyet bedeline karşı piyasa değeri) hususlarında

zorluklar çıkacaktır. Farklı vergileme alanlarında farklı muhasebe standartları ve farklı para birimlerinin geçerli olması nedeniyle, bu zorluklar daha da artacaktır. Bütün ÇÜİ grubu geneline uygun olacak bir kâr ölçümüne ulaşılması için, tüm ülkelerde uygulanan muhasebe standartlarının birbiriyle uyumlu olması gerekecektir. Elbette emsallere uygunluk ilkesi uygulamasında da maddi ve gayrimaddi varlıkların değerlemesi gibi konularda bir takım zorluklar mevcuttur; ancak bunların çözümü yolunda emsallere uygunluk ilkesi cephesinde önemli gelişmeler elde edilmişken, global formüllere dayalı bölüşüm yaklaşımı kapsamında hiçbir güvenilir çözüm sunulmamıştır.

1.29 Global formüllere dayalı bölüşüm yaklaşımı, ÇÜİ grubunun konsolide bazda vergilendirilmesi etkisini yaratacaktır ve dolayısıyla da ayrı işletme yaklaşımından vazgeçilir. Bunun bir sonucu olarak; global formüllere dayalı bölüşüm pratikte, sadece bir işletmeye veya ÇÜİ grubu içinde bir alt gruba özgü olan ve farklı vergi alanlarındaki işletmeler arasında kâr bölüşümünün belirlenmesinde rol oynayabilecek türden önemli coğrafi farklılıkları, münferit işletmelerin randımanlarını ve benzeri diğer bazı faktörleri göz önünde bulunduramaz. Öte yandan emsallere uygunluk ilkesi, ÇÜİ grubunun geri kalan kısmı zarar ederken; ilişkili işletmenin, kendine has özellikleriyle ayrı bir kâr veya zarar merkezi olabileceğini ve ekonomik olarak kâr edebileceğini kabul eder. Buna karşın; global formüllere dayalı bölüşüm, bu olasılığı ihtimal dahilinde tutma esnekliğini sergilemez.

1.30 Global formüllere dayalı bölüşüm, birleşik kârların hesaplanmasında grup içi işlemleri göz ardı ederek, grup üyeleri arasındaki sınır ötesi ödemelerden alınan stopaj vergisinin gerekliliğini sorguya açacak ve çift taraflı vergi anlaşmalarıyla getirilen bir dizi kuralın reddini masaya getirecektir.

1.31 Global formüllere dayalı bölüşüm, bir ÇÜİ grubunun tüm üyelerine uygulanmadıkça, grubun global formüllere dayalı bölüşüme tabi kısmı ve tabi olmayan geri kalanı arasındaki ilişkilerin düzenlenmesine yönelik olarak bağımsız işletme yaklaşımına başvurulmasına gereksinim duyulacaktır. Global formüllere dayalı bölüşüm, grubun global formüllere dayalı bölüşüme tabi kısmı ve tabi olmayan geri kalanı arasındaki işlemleri değerlemek için kullanılamayacaktır. Bu nedenle, global formüllere dayalı bölüşümün bariz bir dezavantajı; söz konusu yaklaşımın bütün ÇÜİ genelinde uygulanmadığı sürece konsolide kârın grup üyeleri arasındaki dağıtımına tam anlamıyla bir çözüm sunmamasıdır. Önemli boyuttaki ÇÜİ gruplarının işlemlerinin büyüklüğü ve hacmi düşünüldüğünde, tek bir vergi idaresinin gerekli bilgileri toplayarak böyle bir uygulamayı başarıyla yürütmesi kolay olmayacaktır. ÇÜİ grubunun bir ya da daha fazla üyesinin ilişkili işletmeleri olan, ancak global formüllere dayalı bölüşüm kapsamındaki vergilendirme bakımından ÇÜİ grubu üyesi olmayan kurumlar için; ÇÜİ grubunca, her halükârda ayrı muhasebe tutulması istenecektir. Aslında hâlâ, pek çok dâhili ticaret ve muhasebe kuralı emsallere uygun fiyatların uygulanmasını (ör. gümrük kuralları gibi) gerektirecektir; öyle ki vergi düzenlemelerinin ne öngördüğüne bakılmaksızın, mükellefler işlemlerini emsallere uygun fiyatlar üzerinden kaydetmek zorunda kalacaklardır.

C.3 Emsallere uygunluk yöntemi dışındaki yöntemlerin reddedilmesi

1.32 Yukarıda belirtilen nedenlerden dolayı, OECD üyesi ülkeler, üye olan ve olmayan ülkelerde zaman içinde yaygınlaşan emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasına yönelik uzlaşya desteklerini yinelerler ve global formüllere dayalı bölüşümle temsil edilen, emsallere uygunluk ilkesine karşı ortaya konulan teorik alternatifin reddedilmesi gerektiği konusunda hemfikirdirler.

D. Emsallere uygunluk yönteminin uygulanmasına ilişkin kılavuz açıklamalar

D.1 Karşılaştırılabilirlik analizi

D.1.1 Karşılaştırılabilirlik analizinin önemi ve karşılaştırılabilirliğin mahiyeti

1.33 Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanışı genel olarak; kontrol edilen işlemler ile bağımsız işletmeler arasındaki işlemlerde geçerli koşulların karşılaştırılması esasına dayanmaktadır. Bu tür karşılaştırmaların yararlı olabilmesi için, karşılaştırma konusu olayların hâkim ekonomik karakteristiklerinin birbiriyle yeterli düzeyde karşılaştırılabilir olması gerekmektedir. Karşılaştırılabilir olunması; karşılaştırma konusu durumlar arasındaki farklılıkların hiçbirinin (eğer mevcut ise), yöntem kapsamında incelenen koşulları (ör. fiyat ya da marj) somut biçimde etkilememesi, ya da bu tür farklılıkların giderilebilmeleri için makul ölçüde sağlam düzeltmelerin yapılmasının mümkün bulunduğu anlamına gelmektedir. Karşılaştırılabilirliğin sağlanabilmesi için ne tür düzeltmelerin yapılabileceği hususu da dâhil olmak üzere, karşılaştırılabilirlik derecesinin belirlenebilmesi için, bağımsız işletmelerin potansiyel işlemlerini nasıl değerlendirdikleri konusunda bir anlayışa sahip olunması gerekmektedir. Karşılaştırılabilirlik analizinin uygulanmasına ilişkin detaylı kılavuz açıklamalara III üncü Bölümde yer verilmektedir.

1.34 Bağımsız işletmeler, potansiyel bir işlemin koşullarını değerlendirirlerken, ilgili işlemi gerçekçi olarak mevcut bulunan diğer alternatiflerle karşılaştırırlar ve ancak daha cazip başka bir seçenek bulunmuyorsa, söz konusu işlemi gerçekleştirirler. Örneğin bir işletme, bağımsız bir işletmenin önereceği fiyatı, söz konusu ürün için benzer koşullarda diğer potansiyel

müşterilerin daha yüksek fiyat önereceklerini biliyorsa, büyük bir olasılıkla kabul etmeyecektir. Karşılaştırılabilirlik bakımından koşulların benzerliği can alıcı noktadır; zira bağımsız işletmeler, genellikle gerçekçi mevcut opsiyonları değerlendirirken, bunlar arasındaki ekonomik yönden geçerli farklılıkları (ör. farklı risk düzeyleri ya da aşağıda açıklanan diğer karşılaştırılabilirlik unsurları) dikkate alırlar. Bu nedenle vergi idareleri, emsallere uygunluk ilkesinin gerektirdiği karşılaştırmaları yaparken, karşılaştırma konusu durumların gerçekten karşılaştırılabilir özellikler taşıyıp taşımadığını ve karşılaştırılabilirliği sağlamak üzere ne tür düzeltmelerin gerekebileceğini belirlerken bu farklılıkları dikkate almalıdırlar.

1.35 Emsallere uygunluk ilkesini uygulayan yöntemlerin tümü, bağımsız işletmelerin mevcut seçenekleri değerlendirdikleri ve bunları birbirleriyle karşılaştırırken, bunların değerini önemli ölçüde etkileyebilecek bütün koşul farklılıklarını dikkate aldıkları varsayımına dayanmaktadır. Örneğin, bağımsız işletmelerin genellikle belirli bir fiyattan herhangi bir ürünü satın almadan önce, aynı ürünü farklı bir satıcıdan diğer tüm şart ve koşullar örtüşürken daha düşük bir fiyattan satın alıp alamayacaklarını araştırmaları beklenir. Bu nedenle, II nci Bölümün 2 nci Kısımında belirtildiği üzere; KFY, tarafların kontrol edilen işlemin doğrudan piyasadaki mevcut alternatifine başvurmuş olmaları halinde, üzerinde anlaşacakları fiyat hakkında doğrudan bir tahminde bulunulmasına yönelik olarak kontrol edilen bir işlemi, benzer niteliklere sahip kontrol dışı işlemlerle karşılaştırır. Bununla birlikte; kontrol edilmeyen bu işlemlerin bağımsız işletmeler arasında geçerli fiyatları üzerinde önemli ölçüde etkisi olan bütün özellikleri karşılaştırılabilir nitelikte olmadığına, bu yöntem, emsallere uygun işlemler için daha az güvenilir bir alternatif olacaktır. Benzer bir biçimde, yeniden satış ve maliyet artı yöntemleri, kontrol edilen bir işlemde elde edilen brüt kâr marjını, eşdeğer niteliklerdeki kontrol dışı bir işlemde elde edilen brüt kâr marjı ile karşılaştırmaktadır. Bu karşılaştırma, taraflardan birinin aynı fonksiyonları bağımsız işletmeler için gerçekleştirdiğinde elde edeceği brüt kâr marjı konusunda bir tahminin geliştirilmesini sağlamakta; böylece, söz konusu işletme fonksiyonlarına karşılık olarak, emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde ilgili tarafça talep edilecek tutar ile karşı tarafın ödemeye hazır olduğu tutara ilişkin bir tahmin yürütülebilmektedir. Bölüm II'de yer alan 3 üncü kısımda ele alınan diğer yöntemler, işlemin münhasıran bağımsız işletmeler arasında gerçekleşmiş olması durumunda, ilişkili işletmelerin biri, ya da her biri tarafından elde edilecek kâr tutarları ve dolayısıyla da, bu işletmelerin kaynaklarını kontrol edilen işlemde kullanmalarının karşılığı olarak emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde talep edilecek tutarlar üzerinde bir tahminde bulunmak üzere, bağımsız ve ilişkili işletmelerin kâr marjları gibi net kâr göstergelerinin karşılaştırılması esasına dayanmaktadır. Her durumda, karşılaştırılan durumlar arasında karşılaştırmayı etkileyebilecek önemli farklılıklar bulunduğu; söz konusu farklılıkların giderilmesini sağlamak üzere, gerekli düzeltmelerin yapılması gerekmektedir. Bu nedenle; düzeltme işlemine tabi tutulmamış sektördeki ortalama kâr hadleri, hiçbir zaman tek başlarına emsallere uygunluk koşullarını taşımazlar.

1.36 Yukarıda belirtildiği üzere; karşılaştırmalar yapılırken, karşılaştırma konusu işlemler ya da işletmeler arasındaki önemli farklılıkların dikkate alınması gerekmektedir. Fiili karşılaştırılabilirliğin derecesini belirlemek ve bunu takiben, emsallere uygunluk koşullarını (ya da emsal değer aralığı) oluşturmak üzere uygun düzeltmeleri yapabilmek için, söz konusu işlemlerin ya da işletmelerin emsallere uygun işlemlerdeki koşulları etkileyebilecek özelliklerini karşılaştırmak gerekmektedir. Karşılaştırılabilirlik belirlenirken önemli olabilecek özellikler ya da karşılaştırılabilirlik unsurları; transfere konu maddi varlık ya da hizmetlerin niteliklerini, taraflarca gerçekleştirilen işletme fonksiyonlarını (kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler dikkate alınarak), sözleşme koşullarını, tarafların içinde bulundukları ekonomik koşulları ve tarafların hedefledikleri iş stratejilerini kapsamaktadır. Bu unsurlarla ilgili ayrıntılı açıklamalar, aşağıda D.1.2 nci Kısımda yer almaktadır.

1.37 Yukarıda açıklanan unsurların her birinin, karşılaştırılabilirliğin sağlanmasında ne ölçüde etkili olduğu, kontrol edilen işlemin niteliği ve benimsenen fiyatlama yöntemine bağlıdır. Belirli bir fiyatlama yönteminin uygulamasında, bu unsurların kayda değeriyle ilgili tartışmalar için, bu yöntemlerin ele alındığı II nci Bölüm açıklamalarına bakınız.

D.1.2 Karşılaştırılabilirliği etkileyen unsurlar

1.38 Bu bölümün 1.36 ncı paragrafında karşılaştırılabilirliğin belirlenmesinde önem arz edebilecek beş adet faktöre değinilmektedir. Karşılaştırılabilirlik uygulamasında bu unsurların incelenmesi doğası gereği iki boyutlu bir yapı sergiler; yani mükellefin bir taraftan kontrol edilen işlemlerini, diğer taraftan ise kontrol dışı işlemlerini etkileyen faktörlerin incelenmesini kapsar. Muhtemel emsallere ilişkin eksik bilginin olaydan olaya değişiklik gösterebilen göreceli önemlilik seviyesinin değerlendirilmesinde, kontrol edilen işlemin mahiyeti ve kullanılan transfer fiyatlandırması yöntemi (bu yöntemlere ilişkin açıklamalar için, bk. II nci Bölüm) göz önünde tutulmalıdır. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemine kıyasen KFY uygulamasında, ürünün niteliklerine ilişkin bilgi daha fazla önem taşıyabilir. Şayet düzeltilmeyen farklılıkların, karşılaştırma üzerinde muhtemelen net bir etkisi olmayacağına ilişkin makul bir varsayım söz konusuysa; ilgili kontrol dışı işlem, bir miktar eksik bilgiden ötürü karşılaştırılabilir olmaktan çıkarılmamalıdır.

D.1.2.1 Mal ya da hizmetlerin nitelikleri

1.39 Mal ya da hizmetlerin hususi nitelikleri arasındaki farklılıklar, sıklıkla bunların serbest piyasada sahip oldukları değerin farklılaşmasını kısmen de olsa açıklayabilmektedir. Bu nedenle, bu niteliklerin karşılaştırılması, kontrol edilen ve kontrol edilmeyen işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin belirlenmesinde yararlı olabilmektedir. Dikkate alınması gereken belli başlı nitelikler şunlardır: Maddi varlıkların teslimi ile ilgili olarak, fiziksel özellikleri, kalitesi ve güvenilirliği, piyasada bulunabilirliği ve tedarik hacmi; hizmetlerin sağlanması ile ilgili olarak, hizmetlerin niteliği ve kapsamı; gayrimaddi haklarla ilgili olarak, işlemin türü (ör. lisans verme ya da satış), gayrimaddi hakkın türü (ör. patent, marka ya da teknik bilgi), korumanın süresi ve derecesi ile kullanımından sağlanacak tahmini menfaatler.

1.40 Transfer fiyatlandırması yöntemlerine göre bu faktöre değişik ağırlık atfedilebilir. Rehberin II nci Bölümünde açıklanan yöntemler arasında, mal veya hizmetlerin karşılaştırılması bakımından en sıkı uyumu KFY gerektirir. Bu yöntemde, mal veya hizmetlerin niteliklerine ilişkin herhangi bir kayda değer farklılık, fiyat üzerine tesir edebilir ve bunun uygun biçimde düzeltilmesi gerekecektir (bu konuda bk. özellikle 2.15 no'lu paragraf). Yeniden satış fiyatı yöntemi ve maliyet artı yönteminde; mal veya hizmetlerin niteliklerine ilişkin farklılıkların, brüt kâr marjı veya maliyet üzerine eklenen fark tutar üzerinde daha sınırlı etkisi olacaktır (bu konuda bk. özellikle 2.23 ve 2.41 no'lu paragraflar). Mal ve hizmetlerin özelliklerine ilişkin farklılıklar, ayrıca; geleneksel işlem yöntemlerinin uygulandığı durumlara nazaran, işleme dayalı kâr yöntemlerinin uygulandığı durumlarda daha az duyarlıdır (bu konuda bk. özellikle 2.69 no'lu paragraf). Ancak bu durum, belirtilen yöntemlerin uygulanmasında mal veya hizmetlerin niteliklerinin karşılaştırılabilirliği hususunun tümünden ihmal edilebileceği anlamına gelmemektedir; zira nitelik farklılıkları, test edilen tarafça gerçekleştirilen işletme fonksiyonları, kullanılan varlıklar ve/veya katlanılan riskler yönünden farklılıkları yansıtacak veya bunlarla irtibatlandırılabilir. Test edilen taraf kavramına yönelik tartışma için, 3.18-3.19 no'lu paragraflara bakınız.

1.41 Uygulamada brüt veya net kâr göstergelerine dayanan yöntemlere yönelik karşılaştırılabilirlik analizlerinde ürün benzerlikleri yerine işlevsel benzerliklere daha çok önem atfedildiği gözlenmektedir. Vakanın mahiyeti ve koşullarına göre; karşılaştırılabilirlik analizinin kapsamının, farklı ürünlere ilişkin bulunan fakat benzer fonksiyonların söz konusu olduğu kontrol dışı işlemleri kapsayacak şekilde genişletilmesi uygun görülebilir. Bununla birlikte, böyle bir yaklaşımın kabulü; ürün farklılıklarının, karşılaştırmanın güvenilirliği üzerindeki etkilerine ve daha güvenilir veri imkânının mevcut olup olmadığına bağlıdır. Analizin kapsamı, benzer fonksiyonların söz konusu olduğu muhtemel emsalleri içerecek şekilde genişletilmeden önce; söz konusu işlemlerin, kontrol edilen işlemler için güvenilir emsal oluşturup oluşturamayacağı hususu üzerinde düşünülmelidir.

D.1.2.2 İşlev analizi

1.42 Birbirinden bağımsız iki işletme arasındaki işlemlerde; fiyatlandırma genellikle, her işletmenin gerçekleştirdiği fonksiyonları (kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler dikkate alınarak) yansıtır. Bu nedenle, kontrol edilen ya da kontrol edilmeyen işlemlerin ya da işletmelerin karşılaştırılabilir olup olmadığının belirlenmesi için işlev analizine başvurulmalıdır. Bu analizle, tarafların giriştikleri ekonomik yönden önemlilik arz eden faaliyet ve sorumluluklar ile bunlar tarafından kullanılan varlıklar ve üstlenilen risklerin belirlenerek karşılaştırılması amaçlanır. Bu bağlamda, grubun yapısının ve organizasyonunun ve bunların mükellefin faaliyet ortamını nasıl etkilediğinin anlaşılması yararlı olabilir. Ayrıca mükellefin faaliyetlerini yürütürken tabi olduğu yasal hak ve ödevlerin de ortaya konulması önemlidir.

1.43 Mükelleflerin ve vergi idarelerinin tanımlamaları ve karşılaştırmaları gereken işletme fonksiyonları arasında; tasarım, imalat, montaj, AR-GE, hizmet tedariki, satın-alma, dağıtım, pazarlama, reklam, nakliye, finansman ve yönetim gibi fonksiyonlar yer almaktadır. İnceleme altındaki tarafın üstlendiği başlıca işlevlerin tanımlanması gerekir. İlgili tarafın karşılaştırıldığı bağımsız işletmeler tarafından üstlenilen fonksiyonlarla yapılan karşılaştırma sonucu belirlenen önemli farklılıklara yönelik düzeltmelerin yapılması gerekir. Taraflardan birisi, aynı işlemde taraf olan diğerine kıyasen çok sayıda fonksiyonu yerine getirebilir; ancak ekonomik açıdan önemli olan bu fonksiyonların sıklığı, niteliği ve işlemde yer alan taraflara sağladığı değerdir.

1.44 İşlev analizinde; tesis ve donanım gibi kullanılan varlıkların türlerinin, kıymetli gayrimaddi varlıklar, mali varlıklar, vs. kullanımının ve de yaş, piyasa değeri, lokasyon, gayrimaddi hakların korunumuna yönelik tesciller gibi kullanılan varlıkların niteliklerinin dikkate alınması gerekir.

1.45 Üstlenilen riskler açısından, uygun düzeltmelerin yapılamadığı önemli farklılıkların bulunması halinde, kontrol edilen ve kontrol edilmeyen işlemler ve işletmeler arasında herhangi bir karşılaştırılabilirlik söz konusu olmamaktadır. Risklerin üstlenilmesi ya da paylaşımı, ilişkili işletmeler arasındaki işlemlerin koşullarını etkilediği için; taraflarca üstlenilen önemli risklerin tümü dikkate alınmadıkça, işlev analizi tamamlanmış sayılmaz. Genellikle, serbest piyasada fiili getirinin risklerin gerçekleşme derecesine bağlı olarak artış gösterip göstermeyeceğine bakılmaksızın; artan risk öngörüsü, getiri beklentisini de yükseltecektir.

1.46 Göz önünde bulundurulması gereken risk türleri arasında: Girdi maliyeti ve çıktı fiyatında dalgalanmalar gibi piyasa riskleri; sabit kıymet, tesisat ve donanım yatırım veya kullanımına ilişkin zarar riskleri; AR-GE faaliyeti yatırımlarındaki başarısızlık riskleri; döviz kurlarında ve faiz oranlarında hareketlilik gibi finansal riskler; kredi riskleri; vb. yer almaktadır.

1.47 Belli bir ölçüye kadar gerçekleştirilen fonksiyonlar (kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler dikkate alınarak), taraflar arasındaki risklerin paylaşımını ve dolayısıyla da her bir taraf itibarıyla emsallere uygun işlemlerde beklenecek koşulları belirlemektedir. Örneğin, bir

distribütörün reklam ve pazarlama faaliyetleri için kendi kaynaklarını riske atarak sorumluluk üstlenmesi durumunda, genellikle bu faaliyetten getiri beklentisi üstlendiği risk tutarıyla orantılı bir biçimde daha yüksek olacaktır; işlemin koşulları da, yalnızca bir acente olarak kendisine faaliyetiyle ilgili olarak katlandığı giderlerin ve uygun tutarda bir hizmet gelirinin ödendiği duruma göre farklı olacaktır. Benzer biçimde; anlamlı bir risk üstlenmeyen fason imalatçı ya da sözleşmeli bir araştırmacı da, genellikle yalnızca sınırlı bir getiri beklentisi taşıyacaktır.

1.48 Sözleşme koşullarına ilişkin olarak aşağıda yer verilen tartışmaya paralel olarak; taraflar arasındaki görünürdeki bir risk paylaşımının, işlemin gerçek ekonomik mahiyetiyle tutarlı olup olmadığını belirlemek gerekebilir. Bu yönden genellikle, tarafların davranışları, riskin gerçek paylaşımına ilişkin en iyi kanıt olarak göz önünde bulundurulmalıdır. Örneğin, bir imalatçı başka bir ülkede faaliyet gösteren ilişkili kişi konumunda bir distribütöre mal satarsa ve sözleşmede distribütörün söz konusu ilişkili kişi işlemleriyle ilgili döviz kurlarına yönelik tüm riskleri üstlendiği belirtilirse, ancak aslında transfer fiyatlandırmasının distribütörün döviz kurlarındaki hareketliliğin etkilerinden korunması için düzeltildiği anlaşılırsa; vergi idareleri, iddia olunan döviz kuru riski paylaşımının doğruluğunu sorgulamak isteyebilir.

1.49 İddia olunan bir risk paylaşımının ekonomik niteliğinin incelenmesinde göz önünde bulundurulması gereken bir diğer unsur da, söz konusu paylaşımın emsale uygun işlemler üzerindeki etkisidir. Emsallere uygun işlemlerde taraflara, göreceli olarak daha yüksek kontrole sahip oldukları riskler için bunlardan daha fazla payın verilmesi genellikle anlamlı olmaktadır. Örneğin, A Şirketinin B Şirketi için bir mal üreterek sevkiyatını gerçekleştirmek üzere bir sözleşme imzaladığını ve söz konusu malın üretim düzeyinin ve sevkiyatının B Şirketinin inisiyatifinde olduğunu varsayalım. Böyle bir durumda, A Şirketinin önemli ölçüde bir stok riskini üstlenmeyi kabullenmesi pek olası değildir; zira B Şirketi stok kontrolünü elinde bulundururken, A Şirketinin böyle bir kontrolü bulunmamaktadır. Elbette, genellikle tarafların hiçbirinin üzerinde makul düzeyde kontrol oluşturamadığı ve bu nedenle de emsallere uygunluk ilkesine aykırı olmayacak şekilde işlemde yer alan taraflardan biri ya da diğerine tahsis edilebilecek, örneğin genel makroekonomik konjektürel dalgalanma riski gibi pek çok risk bulunmaktadır. Taraflardan her birinin bu tür riskleri, fiiliyatta ne ölçüde üstlendiğini belirlemek için analize gereksinim vardır.

1.50 Bir işlemde yer alan taraflardan birinin ne ölçüde kur ve/veya faiz riski taşıdığının değerlendirilmesinde, mükellefin ve/veya ÇÜİ grubunun bu tür risklerin asgari düzeye indirgenmesine ya da yönetimine yönelik herhangi bir ticari stratejisinin bulunup bulunmadığının belirlenmesi genellikle gerekli olacaktır. Piyasa riskinden korunma veya farklı özel amaçlarla hedging anlaşmaları, vadeli sözleşmeler (forward), alım ve satım opsiyonları (put and call options), vadeli takas (swap) gibi araçlar yaygın olarak kullanılmaktadır. ÇÜİ grubunun bir üyesi diğer ilişkili taraflarla da özellikle finansal sektör alanında “riskten korunma (hedge)” işlemlerine başvurabilir. Önemli boyutta bir piyasa riskine maruz kalan bir tarafın bunu “hedge”

etmemesi, riski üstleneceğine veya riskin ÇÜİ grubunun diğer bir üyesi tarafından “hedge” edileceğine dair bir kararı yansıtabilir. Risklerin “hedge” edilip edilmemesine ilişkin bu ve benzeri stratejiler, transfer fiyatlandırması analizlerinde göz önüne alınmadığında; ÇÜİ grubunun üyelerinin kârlarının, mükellefiyetlerinin bulunduğu ülkeler itibarıyla doğru bir şekilde belirlenememesine neden olabilir.

1.51 Bazı durumlarda, muhtemel dış emsallere ilişkin işlev analizinin göreceli yetersizliğinin (3.24 no’lu paragrafta belirtildiği üzere) üçüncü taraf veri örneklerinin nicel büyüklüğüyle telafi edilebileceği öne sürülmektedir; bununla birlikte nicelik, güvenilir bir analiz sonucuna ulaşılması bakımından veri yetersizliğinin özrünü tamir etmemektedir. 3.2, 3.38 ve 3.46 no’lu paragraflara bakınız.

D.1.2.3 Sözleşme şartları

1.52 Emsallere uygunluk ilkesine uygun biçimde gerçekleştiren işlemlerde, ilgili sözleşme şartları; genellikle taraflar arasında sorumlulukların, risklerin ve menfaatlerin nasıl bölüşüleceğini açık ya da üstü örtülü biçimde belirlemektedir. Dolayısıyla da, sözleşme şartlarının analizi, yukarıda ele alınan işlev analizinin bir bölümünü oluşturmaktadır. Bir işlemin tabi olduğu koşullar ayrıca, yazılı sözleşme dışında taraflar arasında yürütülen iletişim kapsamındaki belgelerden de çıkarılabilir. Yazılı koşulların bulunmaması durumunda; taraflar arasındaki sözleşmeden doğan ilişkilere ilişkin olarak, taraflar arasındaki fiili uygulamalar ile bağımsız taraflar arasında sürdürülen ticari ilişkilerin tabi oldukları genel koşullardan yola çıkılarak çıkarsamada bulunulmalıdır.

1.53 Bağımsız işletmeler arasında gerçekleşen işlemlerde, menfaatlerindeki farklılaşma, esas olarak tarafların birbirlerini sözleşmeye bağlı kalmalarını sağlamaktadır ve sözleşme hükümlerinin iptali ya da değiştirilmesi, ancak genel itibarıyla her iki tarafın da menfaatine uygun olması durumunda söz konusu olacaktır. Menfaatlerin bu şekilde farklılaşması durumu, ilişkili işletmeler arasında söz konusu olmayabilmektedir ve bu nedenle de, tarafların uygulamalarının sözleşme hükümlerine uygun olup olmadığının ya da sözleşme koşullarını çiğneyip çiğnemediğinin veya bu koşulların düzmece olup olmadığının araştırılması önemlidir. Bu gibi durumlarda, işlemin gerçek mahiyetinin belirlenmesi için daha detaylı analize ihtiyaç vardır.

1.54 Uygulamada, özellikle dış emsaller yapılmakta olan analizin temelini oluşturduğunda, emsal olabilmesi muhtemel kontrol dışı işlemlerin sözleşme koşullarına ilişkin bilgiler sınırlı ya da yetersiz olabilir. Karşılaştırılabilirliği temin edici bilgiden yoksunluğun etkisi, incelenen işlem türüne ve uygulanan transfer fiyatlandırması yöntemine göre değişiklik gösterecektir (Bkz. 1.38 no’lu paragraf). Örneğin, kontrol edilen işlemin gayrimaddi mülkiyet haklarının kullanımına

yönelik bir lisans anlaşması olması ve transfer fiyatlandırması yönteminin KFY olması durumunda; lisansın süresi, coğrafi sınırı, yetki kapsamı gibi kontrol altında olmayan lisans sözleşmelerinin önemli koşullarına ilişkin bilginin, söz konusu kontrol dışı lisansların kontrol edilen işlemler bakımından güvenilir emsal olup olmadığının değerlendirilmesi bakımından kritik önem arz ettiği kabul edilebilir.

D.1.2.4 Ekonomik koşullar

1.55 Emsal bedeller, aynı mal (varlık) ya da hizmetlere ilişkin işlemlerde bile, farklı piyasalara göre değişebilmektedir; dolayısıyla, karşılaştırılabilirliğin temini için, bağımsız ve ilişkili işletmelerin faaliyet gösterdikleri piyasaların fiyat üzerinde önemli bir etkisi olabilecek farklılıkları bulunmamalı ya da bu farklılıklara yönelik gerekli düzeltmelerin yapılabilmesi mümkün olmalıdır. İlk aşama olarak, mevcut olan ikame malları ya da hizmetleri dikkate alarak ilgili piyasa ya da piyasaların belirlenmesi büyük önem taşımaktadır. Piyasa karşılaştırılabilirliğinin belirlenmesi bakımından önemli olabilecek ekonomik koşullar; coğrafi konum, piyasaların büyüklüğü, piyasaların rekabet seviyesi ile alıcıların ve satıcıların rekabet açısından birbirlerine yönelik göreceli konumları, ikame mal ve hizmetlerin (ve bunlarla ilişkili risklerin) bulunup bulunmadığı, piyasanın genelinde ve özel bazı bölgelerde arz ve talep seviyeleri ve ayrıca eğer ilgiliyse; tüketici satın alma gücü, piyasaya yönelik kamusal düzenlemelerin nevi ve ölçüsü, üretim maliyetleri (arsa, işçilik ve sermaye maliyetleri de dâhil olmak üzere), nakliye giderleri, piyasanın niteliği (ör. toptan ya da perakende), işlemlerin tarihi ve zamanı gibi unsurları kapsamaktadır. Eldeki vakanın mahiyeti ve şartları, ekonomik koşullardaki farklılıkların fiyat üzerinde önemli bir etkisinin olup olmadığını ve bu farklılıkların etkisini ortadan kaldırmak üzere yeterli ölçüde sağlam düzeltmelerin yapılmasının mümkün olup olmadığını belirleyecektir (bk. 1.38 no'lu paragraf).

1.56 Karşılaştırılabilirliği etkileyebilen ekonomik koşullardan bir tanesi, bir döngüsel dalgalanmanın (ekonomik, işkolu veya ürün döngüsü) mevcudiyetidir. Döngüsel dalgalanmanın mevcudiyeti halinde çoklu yıllara ait verilerin kullanımına ilişkin 3.77 no'lu ayrıma bakınız.

1.57 Coğrafi pazar, karşılaştırılabilirliği etkileyebilen ekonomik koşullardan bir diğeridir. Uygulamada cevaplanması gereken bir soru, ilgili pazarın nasıl belirleneceğidir. Bazı endüstri kollarında, birçok ülkeyi içine alan geniş bölgesel pazarlar makul seviyede homojen bir yapı arz edebilirken, diğerlerinde ulusal piyasalar arasında (hatta bunların içinde) önemli farklılıklar bulunmaktadır.

1.58 Benzer nitelikli kontrol edilebilir işlemlerin ÇÜİ grubu tarafından çok sayıda ülkede gerçekleştirildiği ve bu ülkelerdeki ekonomik koşulların makul seviyede homojen bir yapı sergilediği durumlarda, söz konusu ÇÜİ grubu için, bu ülkelerdeki transfer fiyatlandırması

politikasını desteklemek üzere çoklu ülke karşılaştırılabilirlik analizine başvurulması uygun olabilecektir. Ancak bir ÇÜİ grubunun her bir ülkede oldukça farklı ürün ve hizmet kategorilerinde hizmet verdiği ve/veya bu ülkelerin her birinde oldukça farklı fonksiyonlar üstlendiği (oldukça farklı işletme varlıkları kullanarak ve oldukça farklı risklere maruz kalarak) ve/veya buralardaki iş stratejileri ve/veya ekonomik koşulların önemli ölçüde farklı olduğu pek çok durum mevcuttur. Bu durumlarda, çoklu ülke yaklaşımına müracaat analizin güvenilirliğini azaltabilecektir.

D.1.2.5 İş stratejileri

1.59 Transfer fiyatlandırmasına yönelik karşılaştırılabilirliğin belirlenmesinde, iş stratejilerinin de incelenmesi gerekmektedir. Yeniliklere ve yeni ürünlerin gelişimine açık olma, ürün çeşitliliği, riskten kaçınma, politik değişimlerin değerlendirilmesi, yürürlükteki ve taslak halindeki iş hukuku mevzuat hükümlerine ilişkin veriler, iş anlaşmalarının süresi ve ticari faaliyetlerin gündelik işleyişleri üzerinde etkili olabilecek tüm diğer unsurlar gibi birçok değişkeninin, bir işletmenin iş stratejilerinin belirlenmesinde dikkate alınması gerekir. Kontrol edilen ve kontrol edilmeyen işlemlerin ve işletmelerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde, bu tür iş stratejilerinin dikkate alınması gerekebilir.

1.60 İş stratejileri aynı zamanda, piyasaya nüfuz etmeye yönelik birtakım planları da kapsayabilmektedir. Bir piyasaya nüfuz etmeyi ya da mevcut pazar payını artırmayı amaçlayan bir mükellef, söz konusu piyasaya sürdüğü ürünün fiyatını geçici bir süre için, farklı bir durumda aynı piyasada karşılaştırılabilir ürünler için belirlenecek olan fiyattan daha düşük bir tutar üzerinden belirleyebilir. Ayrıca, yeni bir piyasaya nüfuz etmeyi ya da mevcut pazar payını artırmayı (ya da muhafaza etmeyi) amaçlayan bir mükellef (ör. kuruluş giderleri ya da yoğun pazarlama girişimlerinden dolayı) geçici bir süre için daha yüksek maliyetlere katlanmak zorunda kalabilir ve bu nedenle de aynı piyasada faaliyet gösteren diğer mükelleflerden daha düşük kârlılık düzeyinde faaliyet gösterebilir.

1.61 Bir mükellefin, kendisini potansiyel olarak karşılaştırılabilir diğer işletmelerden ayıran bir ticari strateji uygulayıp uygulamadığının değerlendirilmesinde; zamanlamaya ilişkin hususlar, vergi idareleri için birtakım özellikli sorunların ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Piyasaya nüfuz etme, ya da pazar payının artırılması gibi amaçlar için geliştirilen iş stratejileri, mükellefin gelecekteki kârlılık düzeyinin artırılması beklentisine bağlı olarak, cari kârlılık düzeyinde bir azalmanın ortaya çıkmasına neden olur. Mükellefin, iddia ettiği ticari stratejiye fiilen uymaması nedeniyle gelecekte belirlenen kârlılık düzeyinin elde edilememesi durumunda; yürürlükteki mevzuatta yer alan kısıtlamalar, vergi idarelerinin ilgili mükellefin geçmişe yönelik kayıtları üzerinde vergi incelemesinde bulunmasına izin vermeyebilir. En

azından kısmen bu nedenden dolayı; vergi idareleri, bu tür iş stratejilerinin üzerinde özellikle durmak isteyebilirler.

1.62 Uzun dönemli daha yüksek kârlılık karşılığında geçici bir süre için kârın azalmasına yol açan bir ticari stratejiyi uygulayan bir mükellefin durumu değerlendirilirken, birçok unsur dikkate alınmalıdır. Vergi idarelerinin, ilgili tarafların işlemlerinin öngörülen ticari stratejiyle tutarlı olup olmadığını belirlemeleri gerekmektedir. Örneğin bir imalatçının, piyasaya nüfuz etme stratejisinin bir bölümü olarak, ilişkili kişi konumundaki distribütöründen emsal bedelin altında bir bedel tahsil etmesi durumunda; distribütöre sağlanan maliyet avantajı, söz konusu distribütörün müşterilerine uyguladığı fiyata yansıtacak, ya da piyasaya daha fazla nüfuz edilmesi için distribütörün katlandığı daha yüksek giderin karşılanması sağlayacaktır. Bir ÇUİ tarafından uygulanan piyasaya nüfuz etme stratejisi, imalatçı ya da imalatçıdan bağımsız olarak hareket eden distribütör tarafından uygulanabilir (ve bu stratejinin sonucu ortaya çıkan maliyet her iki tarafça paylaşılabilir). Ayrıca, olağandışı yoğun bir biçimde gerçekleşen reklâm ve pazarlama çabasına, genellikle piyasaya nüfuz etme ya da pazar payını genişletme stratejisi eşlik eder. Bu bağlamda dikkate alınması gereken bir diğer unsur da; kontrol edilen işleme dâhil tarafların aralarında oluşturdukları ilişkinin, ticari stratejinin maliyetini üstlenen mükellefin işlemleri ile tutarlı olup olmadığıdır. Örneğin, emsallere uygun işlemlerde; uzun vadeli pazar geliştirme faaliyetleriyle ilgili herhangi bir sorumluluk üstlenmeksizin ya da düşük düzeyde sorumluluk üstlenerek münhasıran bir satış acentesi vasfı gösteren bir işletme, genellikle piyasaya nüfuz etme stratejisi ile ilgili olarak ortaya çıkan giderlere katılmaz. Bütün riskler kendisine ait olmak üzere pazar geliştirme faaliyetlerini üstlenen ve bir ticari marka ya da ticari unvan aracılığı ile bir ürünün değerini artıran veya o ürünle ilgili şerefiyenin değerini yükselten bir şirket söz konusu olduğunda; bu durumun, karşılaştırılabilirliğin oluşturulması amacıyla işlev analizine yansıtılması gerekmektedir.

1.63 Bu bağlamda dikkate alınması gereken bir diğer husus da; ilgili ticari stratejinin uygulanmasının ardından, emsallere uygunluk ilkesi açısından kabul edilebilir bir zaman süresi içinde katlanılan gideri haklı gösterecek düzeyde bir getirinin elde edilip edilmeyeceğine yönelik makul ölçüde gerçekçi bir beklentinin mevcut olup olmadığına ilişkin bulunmaktadır. Şu husus kabul edilmektedir ki, piyasaya nüfuz etme gibi bir ticari strateji başarısızlıkla sonuçlanabilir ve bu başarısızlık tek başına, transfer fiyatlandırması açısından stratejinin tamamen göz ardı edilmesini gerektirmemektedir. Bununla birlikte; işlemin gerçekleştiği tarihte beklenen getirinin makul ölçülerde gerçekçi olmaması ya da uygulandığı iddia edilen ticari stratejinin başarısız olmasına rağmen, bağımsız bir işletmenin kabul edebileceği bir süreyi aşacak biçimde uygulanmasına devam edilmesi durumunda, söz konusu ticari stratejinin emsallere uygunluk ilkesi bakımından geçerliliği şüpheli olabilir. Bağımsız bir işletme tarafından kabul edilebilir sürenin ne olduğunun belirlenmesinde; vergi idareleri, söz konusu ticari stratejinin uygulandığı ülkede açık ve kesin bir biçimde benimsenen ticari strateji uygulamalarından kanıt olarak yararlanabilir. Bununla birlikte, nihai analizde en önemli husus,

söz konusu stratejinin (başarısızlıkla sonuçlanabileceği ihtimalinin göz önünde bulundurulmasına karşın) öngörülebilir bir gelecekte makul düzeyde bir kârlılığı sağlayıp sağlayamayacağı ve emsallere uygunluk çerçevesinde hareket eden bir tarafın, mevcutta geçerli olan ekonomik koşullar ve rekabet ortamı veriyken benzer bir süre zarfında kârlılığı kaybetme riskini alıp alamayacağıdır.

D.2 İşlemlerin fiilen gerçekleştirildikleri biçimleriyle kabulü

1.64 Bir vergi idaresinin kontrol edilen bir işlem üzerindeki incelemesi, genel itibariyle; II nci Bölüm kapsamında açıklanan yöntemlerle tutarlı olmaları koşuluyla, mükelleflerce uygulanan yöntemler kullanılarak ve ilişkili işletmeler tarafından fiilen gerçekleştirilen söz konusu işlemlerin ilgili taraflarınca yapılandırıldıkları biçimler esas alınarak gerçekleştirilmelidir. İstisnai durumlar hariç olmak üzere; vergi idaresinin gerçekleşen işlemleri yok saymaması ya da bunların yerine başka işlemleri koyma yoluna gitmemesi gerekir. Yasal ticari işlemlerin yeniden yapılandırılması, diğer taraftaki vergi idaresinin işlemin nasıl yapılandırılması gerektiği hususunda aynı görüşleri paylaşmaması halinde çifte vergilendirme sorununun ortaya çıkmasıyla adaletsizliğin katlanabileceği, tamamen keyfi bir uygulama olacaktır.

1.65 Bununla birlikte, bir mükellefin kontrol edilen bir işlemi gerçekleştirirken benimsediği yapıya vergi idaresi tarafından itibar edilmemesinin uygun ve yasal olarak kabul edilebileceği istisnai iki özel durum bulunmaktadır. Bu istisnai durumların ilki, bir işlemin ekonomik mahiyetinin işlemin biçiminden farklı olması halinde ortaya çıkmaktadır. Böyle bir durumda vergi idaresi, tarafların işlemi tanımladıkları şekli göz ardı eder ve özüne uygun bir biçimde işlemi yeniden tanımlar. Bu tür durumlara bir örnek olarak; ilişkili bir işletmeye faiz getiren borç şeklinde gerçekleştirilen, ancak borçlanan işletmenin ekonomik koşulları göz önüne alındığında emsallere uygunluk ilkesi uyarınca yatırımın bu şekilde yapılandırılmaması gerektiğinin ortaya çıktığı bir işlem gösterilebilir. Böyle bir durumda; vergi idaresinin yatırımı gerçek ekonomik mahiyetine göre tanımlayarak, krediyi bir sermaye taahhüdü olarak varsayması uygun olabilecektir. İkinci durum ise; işlemin biçim ve özünün aynı olmasına karşın, bir bütün olarak incelendiğinde işlemle ilgili olarak yapılan anlaşmaların, ticari açıdan rasyonel bir biçimde hareket eden bağımsız işletmeler tarafından benimsenebilecek olanlardan farklılık gösterdikleri ve işlemin mevcut yapısının uygulamada vergi idaresinin uygun bir transfer fiyatı belirlemesine engel olması halinde ortaya çıkmaktadır. Bu duruma bir örnek olarak; götürü bir ödeme tutarı karşılığında, gelecekte sözleşme süresi boyunca yapılacak olan (1.11 no'lu paragrafta ele alındığı gibi) araştırmalar sonucu ortaya çıkacak fikri mülkiyet haklarından sınırsız yararlanma hakkının satışına ilişkin uzun vadeli bir sözleşme gösterilebilir. Böyle bir durumda işlemi, her ne kadar ticari bir varlığın transferi olarak kabul etmek mümkün görünse de; vergi idaresi açısından, söz konusu transferin koşullarının, bir bütün olarak (salt fiyatlama

boyutuyla değil), bu işlemin birbirinden bağımsız işletmeler arasında gerçekleşmesi durumunda geçerli olacak koşullara uygun hale getirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, yukarıda belirtilen durumda; vergi idaresinin, söz konusu anlaşmanın koşullarını, örneğin süreklilik gösteren bir araştırma olarak, ticari açıdan rasyonel bir biçimde yeniden düzenlemesi uygun olabilecektir.

1.66 Yukarıda belirtilen her iki durumda da, işlemin niteliği normal ticari koşullara göre değil, taraflar arasındaki ilişkilere göre yapılandırılmış ve vergi yükünden kısmen ya da tamamen kaçınılması için mükellef tarafından planlanmış olabilir. Böyle durumlarda, işlemi belirleyen hükümlerin bütünlüğü, tarafların emsallere uygun işlemlerde bulunmuş olmaları halinde gerçekleşemeyecek olan bir şartın sonucu olarak ortaya çıkacaktır. Bu nedenle, OECD Model Vergi Anlaşmasının 9 uncu maddesi; söz konusu işleme ilişkin koşulların, eğer işlem emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde davranan taraflar arasında ekonomik ve ticari olgulara uygun bir biçimde yapılandırılmış olsaydı, tarafların elde etmiş olacakları koşulları yansıtacak bir biçimde düzeltilmesine izin vermektedir.

1.67 İlişkili işletmeler, bağımsız olanlara kıyasla çok daha geniş çeşitlilik içeren sözleşmelere ve anlaşmalara girişebilmektedirler; zira ilişkili işletmeler için, bağımsız işletmeler açısından olağan olan çıkar çatışmaları genellikle mevcut değildir. İlişkili işletmeler aralarında, bağımsız işletmeler arasında genellikle ortaya çıkmayan ya da çok ender durumlarda ortaya çıkan türden özellikli anlaşmalar yapabilmektedirler. Bu durum, belirli bir duruma özgü koşullara bağlı olarak çeşitli ekonomik, hukuki ya da vergisel nedenlerden kaynaklanabilmektedir. Ayrıca, bir ÇÜİ bünyesindeki sözleşmeler, bir bütün olarak ÇÜİ tarafından benimsenen genel stratejilere bağlı olarak kolayca değiştirilebilir, askıya alınabilir, uzatılabilir ya da feshedilebilir; hatta bu tür değişiklikler geçmişe dönük olarak bile gerçekleşebilir. Böyle durumlarda; vergi idarelerinin, emsallere uygunluk ilkesini uygularken, bir akdin düzenlenmesinin altında yatan gerçekliğin ne olduğunu tespit etmeleri gerekecektir.

1.68 Ayrıca; vergi idareleri, kontrol edilen bir işlemin yapılandırılmış olduğu biçim itibariyle emsallere uygunluk ilkesini karşılayıp karşılamadığını belirlemek üzere, bağımsız işletmeler arasında alternatif biçimlerde yapılandırılan işlemlerden birer referans olarak yararlanmayı uygun görebilirler. Belirli bir alternatife ilişkin kanıtsal verilerin dikkate alınıp alınamayacağı, kontrol edilen bir işlemle alternatifi arasındaki farklılıkların giderilmesi için gerekli düzeltmelerin sayısı ve kesinliği ile ulaşılabilir diğer kanıtların niteliği de dâhil olmak üzere, eldeki vakanın mahiyeti ve koşullarına bağlı olarak belirlenecektir.

1.69 İnceleme altındaki kontrol edilen işlemin yukarıda uygunsuz olarak nitelendirilen yeniden yapılandırılması ile alternatif biçimde şekillendirilen kontrol edilmeyen işlemlerin emsal olarak kullanılması arasındaki fark, aşağıda örnek yardımıyla gösterilmektedir. Bir imalatçının başka bir ülkede faaliyet gösteren ilişkili kişi distribütöre mal sattığını ve distribütörün de bu işlemlerle ilgili her türlü kur riskini kabul ettiğini varsayalım. Ayrıca, ilişkili

kişi kapsamına girmeyen imalatçılar ve distribütörler arasındaki benzer nitelikteki işlemlerin farklı bir biçimde yapılandırıldıklarını ve bu tür işlemlerde kurdan kaynaklanan tüm risklerin distribütör tarafından değil, imalatçı tarafından üstlenildiğini varsayalım. Böyle bir durumda, ilişkili kişi distribütörün kur riskini üstlendiğine ilişkin ekonomik gerçeklikten ciddi şüphe duymasını gerektiren iyi bir nedeni olması hali dışında; vergi idaresinin, mükellefin risk tahsisi iradesine itibar etmesi gerekir. Bağımsız işletmelerin işlemlerini öngörülene uygun biçimde yapılandırmamaları, söz konusu yapılandırmanın ekonomik mantığının daha dikkatli bir biçimde incelenmesi için bir neden oluşturabilse de, bu hususta bir yargı hükmüne varılması için belirleyici olmayacaktır. Bununla birlikte, KFY kullanıldığında; kur riski tahsisinin daha farklı bir biçimde yapılandırıldığı kontrol dışı işlemler, eğer bunların yapısal farklılıkları göz önüne alınarak fiyatları üzerinde yeterince doğru düzeltmelerin yapılması mümkün ise, kontrol edilen işlemin fiyatlandırılması bakımından yararlı olabilecektir.

D.3 Zararlar

1.70 ÇÜİ grubunun bir bütün olarak kârlılığını sürdürmesine karşın grubun bir işletmesinin sürekli bir biçimde zarar etmesi halinde, olayın transfer fiyatlandırması boyutunun üzerinde titizlikle durulması gerekebilir. Elbette ilişkili işletmeler de, tıpkı bağımsız işletmeler gibi, yüksek kuruluş giderleri, olumsuz ekonomik koşullar, yeterince verimli olamama ya da diğer bazı yasal nedenlerden dolayı gerçek nitelikte bazı zararlara katlanabilirler. Bununla birlikte, bağımsız bir işletme, süreklilik arz eden zararlara katlanmayı kabullenmeyecektir. Kayıpları devam eden bağımsız bir işletme, bu koşullar altında nihayetinde ticari faaliyetlerini yürütmeye son verecektir. Buna karşın, sürekli zarar eden ilişkili bir işletme, söz konusu ticari faaliyetin bağlı olduğu ÇÜİ grubunun bütünü açısından yararlı olması durumunda, katlandığı zararlara rağmen faal kalabilir.

1.71 Bağlı olduğu ÇÜİ grubunun kâr eden diğer üyeleriyle iş ilişkilerini sürdüren, buna karşın kendisi zararda olan bir işletme, mükelleflere ya da vergi idarelerine transfer fiyatlandırması hususunda bir inceleme gereksinimi işaret ediyor olabilir. Zarar eden işletme, yürüttüğü faaliyetler sonucu elde edilen menfaatlere karşılık olarak, bağlı olduğu ÇÜİ grubu içerisinde yeterli düzeyde pay elde etmiyor olabilir. Örneğin, bir ÇÜİ grubu, rekabet gücüne sahip olabilmek ve faaliyetlerinden konsolide olarak kâr elde edebilmek için bir ürün ya da hizmet grubunu bir bütün olarak üretmek zorunda olmasına karşın; bu bütün içerisinde yer alan bazı ürün ya da hizmetler, düzenli bir biçimde zarar ediyor olabilir. Diğer üyeler kâr eden ürünleri üretirken, ÇÜİ grubunun bir üyesi zarar eden ürünleri üretmesi nedeniyle sürekli zararlar karşılaşabilir. Bağımsız bir işletme, ancak yeterli düzeyde bir hizmet geliriyle tazmin ediliyorsa, söz konusu hizmeti vermeyi sürdürecektir. Dolayısıyla, bu türden bir transfer fiyatlandırması sorununun çözümüne yönelik bir yaklaşım tarzı; bağımsız bir işletmenin yapacağı benzer bir

hizmet ücretlendirmesinin, emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde zarar eden işletme tarafından gerçekleştirildiğinin varsayılması olacaktır.

1.72 Zararların analizinde dikkate alınması gereken bir husus, ticari stratejilerin bir ÇUI grubundan diğerine, tarihsel, ekonomik ve kültürel çeşitli nedenlerden dolayı değişkenlik gösterebilmesidir. Makul bir süre boyunca sürekli ortaya çıkan zararlar, bazı durumlarda, piyasaya nüfuz edebilmek için özellikle düşük fiyatlar belirlemeye yönelik bir ticari stratejiyle haklı gösterilebilir. Örneğin bir imalatçı, yeni pazarlara girmek, mevcut pazar payını arttırmak, yeni ürünlerini veya hizmetlerini tanıtmak ya da potansiyel rakiplerini caydırmak için, geçici bir süre zarar etmek pahasına bile, ürünlerinin fiyatlarını düşürebilir. Bununla birlikte; ciddi biçimdeki düşük fiyatların, uzun vadede kârın artırılması gayesine bağlı olarak, ancak geçici bir süre için uygulanması beklenebilir. Fiyatlama stratejisinin makul bir süreyi aşması halinde, özellikle de birden çok yılı kapsayan karşılaştırılabilir veriler, karşılaştırılabilir özelliklere sahip bağımsız işletmelerdeki benzer zararlara katlanılma süresinin aşıldığını gösteriyorsa, transfer fiyatlandırmasına yönelik bir düzeltme yerinde olabilecektir. Ayrıca, vergi idarelerinin, bağımsız işletmelerin benzer şekilde karşılaştırılabilir düzeylerde fiyatlandırmaya gidebileceklerini beklemiyorlarsa, olağandışı düşük fiyatları (Düşük üretim kapasiteleriyle çalışılırken, marjinal maliyet üzerinden fiyatlandırma gibi) transfer fiyatlandırmasına uygun olarak kabul etmemeleri gerekir.

D.4 Hükümet politikalarının etkisi

1.73 Mükellefçe emsal değerin belirlenmesinde; fiyat kontrolleri (hatta fiyat indirimleri), faiz oranları üzerindeki kontroller, hizmet ya da yönetim ücretleri üzerindeki kontroller, gayrimaddi hak bedelleri üzerindeki kontroller, belirli sektörlerle sağlanan teşvikler, kambiyo kontrolü, anti dumping vergileri ya da kur politikaları gibi hükümet tarafından uygulanan müdahale politikalarının göz önünde bulundurularak uygun düzeltmelerin yapılmasının gerektiği bazı durumlar mevcuttur. Genel kural olarak; hükümet tarafından gerçekleştirilen bu tür müdahalelerin, söz konusu ülkenin kendine özgü pazar koşulları olarak kabul edilmesi ve normal ekonomik yaşam içinde, mükellefin söz konusu piyasada uyguladığı transfer fiyatlandırmasının değerlendirilmesinde dikkate alınması gerekir. Bu durumda gündeme getirilmesi gereken soru; bu koşulların ışığında, kontrol edilen taraflarca gerçekleştirilen işlemlerin, bağımsız taraflar arasında gerçekleşen işlemler ile tutarlı olup olmadığıdır.

1.74 Üzerinde durulması gereken bir diğer husus da; uygulanan bir fiyat kontrolünün, bir ürün ya da hizmetin fiyatını hangi aşamada etkilediğinin belirlenmesidir. Genellikle doğrudan etki, tüketiciye yansıyan nihai fiyat üzerinde olacaktır; ancak yine de, malların piyasaya arzı sürecinin önceki aşamalarında ödenen fiyatlar üzerinde de bir etki ortaya çıkması muhtemeldir.

Uygulamada ÇU'ler, kârda ortaya çıkabilecek olan daralmanın tüm yükünün nihai satıcının üstünde kalmasına neden olacak şekilde uyguladıkları transfer fiyatları üzerinde bu tür kontrolleri hesaba katmak üzere herhangi bir düzeltme yapmayabilirler ya da bu yükün bir şekilde nihai satıcı ve ara tedarikçi arasında bölüşülmesini sağlamak üzere fiyatları belirleyebilirler. Bu kapsamda, bağımsız bir tedarikçinin, fiyat kontrolünün maliyetlerinden bir pay alıp almayacağı ve alternatif ürün grupları ile iş fırsatları arayışına girip girmeyeceği hususlarının da göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu bağlamda, bağımsız bir işletmenin, kendisi için bir kâr bırakmaksızın mal ya da hizmetlerin imalatını gerçekleştirmeye, dağıtımını üstlenmeye ya da diğer bir biçimde tedarik etmeye hazır olması pek muhtemel değildir. Bununla birlikte, fiyat kontrolü uygulayan bir ülkenin, bu fiyat kontrollerinin, bu kontrollere tabi malları satan işletmeler tarafından elde edilecek olan kâr düzeylerini etkileyeceğini göz önünde bulundurması gerekliliği oldukça açıktır.

1.75 Bir ülkenin, ilişkili işletmelerden birinin diğerine olan borcunun ya da bir düzenleme gereği emsallere uygunluk ilkesine göre ilişkili işletmelerden biri tarafından diğerine ödenmesi gereken tutarın ödenmesini engellemesi ya da “bloke etmesi” durumunda, özellikli bir sorun ortaya çıkar. Örneğin kambiyo kontrolleri, ilişkili bir işletmenin, başka bir ülkede mukim ilişkili bir işletmeden almış olduğu krediyle ilgili faiz ödemelerini yurt dışına transfer etmesini pekâlâ engelleyebilir. Böyle bir durum, iki ülkenin vergi idareleri tarafından farklı değerlendirmeye tabi tutulabilir: ödünç alan tarafın bulunduğu ülkenin vergi idaresi, transfer edilmeyen faizi ödenmiş olarak kabul edebilir ya da etmeyebilir; buna karşın, krediyi sağlayan tarafın bulunduğu ülkenin vergi idaresi de, krediyi sağlayan tarafın faizi tahsil ettiğini kabul edebilir ya da etmeyebilir. Genel kural olarak, hükümet müdahalelerinin, ilişkili işletmeler ve bağımsız işletmeler arasındaki işlemlere eşit bir biçimde uygulandığı (gerek hukuken gerekse fiilen) durumlarda; işlemin ilişkili işletmeler arasında gerçekleşmesi halinde, vergisel amaçlar boyutundan bu soruna yönelik yaklaşım, aynı türdeki bir işlemin bağımsız işletmeler arasında gerçekleşmesi durumunda benimsenecek olanla aynı olmalıdır. Hükümet müdahalelerinin yalnızca ilişkili işletmeler arasındaki işlemlerle sınırlı bulunduğu durumlarda, ortaya çıkan sorunun basit bir çözümü bulunmamaktadır. Belki böyle bir sorunun çözümünde başvurulabilecek bir yöntem, hükümet müdahalesinin işlemin yapılandırılmasını etkileyen bir koşul olarak kabul edilmesi suretiyle emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması olacaktır. Bu tür koşulların mevcut olması halinde; tarafların başvurabilecekleri geçerli yöntemler, anlaşmalarla özel olarak belirlenebilmektedir.

1.76 Bu analizin içerdiği güçlük şudur ki, genellikle bağımsız işletmeler ödemelerin bloke olacağını öngörebilecekleri bir işleme zaten girmeyeceklerdir. Ancak hükümet müdahalelerinin ilgili anlaşmanın yürürlüğe girmesinden sonra uygulanmasından dolayı, bağımsız işletmeler zaman zaman kendilerini bu tür işlemlerin içinde bulabilmektedirler. Yoksa, ödemeyi etkileyebilecek olan hükümet müdahalesinin varlığına rağmen bağımsız işletme tarafından önerilen ticari stratejinin kabul edilebilir oranda bir getiriye sağlayacak düzeyde olduğu

durumlar hariç olmak üzere; herhangi bir bağımsız işletmenin, ciddi hükümet müdahalelerinin hâlihazırda uygulandığı bir ortamda anlaşmaya girerek, sağladığı mal ve hizmetler karşılığında kendisine bir ödeme yapılmama riskine bilinçli biçimde maruz kalması pek olası görülmemektedir.

1.77 Bağımsız işletmelerin hükümet müdahalelerine tabi işlemlere genelde girmemelerinden dolayı, böyle durumlarda emsallere uygunluk ilkesinin nasıl uygulanması gerektiği hususu açık değildir. Burada bir seçenek, benzer bir durumda bağımsız bir işletmenin ödemenin başka bir takım şekillerde gerçekleştirilmesi bakımından ısrarlı davranacağı tezinden yola çıkarak, ödemenin ilişkili işletmeler arasında gerçekleştiğinin varsayılmasıdır. Bu yaklaşım, bloke edilen ödemenin yapılacağı tarafın, ÇUİ grubuna bir hizmet sunuyor şeklinde görülmesini öngörmektedir. Bazı ülkelerde uygulanması mümkün olabilen alternatif bir diğer yaklaşım, mükellefin gerek gelirlerinin, gerekse ilgili giderlerinin ertelenmesi şeklinde gerçekleşebilecektir. Diğer bir deyişle, bloke edilen ödemenin yapılması gereken tarafa, bloke edilen ödeme yapıncaya kadar, ilave finansman giderleri gibi giderlerin indirilmesi izni verilmeyecektir. Bu tür durumlarda vergi idaresini endişelendiren ana husus, çoğunlukla ilgili tarafların vergi matrahları olmaktadır. İlişkili bir işletmenin bloke edilen ödemeler nedeniyle vergi hesaplarında bir indirimin yapılması talebinde bulunduğu durumlarda, bu indirimin tekabül ettiği bir gelirin karşı tarafla ilişkilendirilmesi gerekecektir. Her durumda mükellefin, bir ilişkili işletmece bloke edilmiş ödemeleri, bağımsız bir işletme tarafından bloke edilmiş ödemelerden farklı biçimde işleme tabi tutmasına izin verilmemesi gerekecektir.

D.5 Gümrük değerlemelerinin kullanılması

1.78 Emsallere uygunluk ilkesi genellikle birçok gümrük idaresi tarafından, aralarındaki özel ilişkilerden etkilenebilen ilişkili işletmeler tarafından ithal edilen mallara atfedilebilen değer ile bağımsız işletmeler tarafından ithal edilen benzer nitelikteki malların değeri arasında bir karşılaştırma yöntemi olarak uygulanmaktadır. Ancak gümrük perspektifinden değerlendirme ilkeleri, OECD'nin belirlediği transfer fiyatlandırması yöntemleriyle uyumlu olmayabilir. Bu husus gözüne alınmak kaydıyla; gümrük değerlemeleri, kontrol edilen bir işlemin transfer fiyatlandırmasının emsallere uygunluk niteliğinin değerlendirilmesi bakımından vergi idaresine faydalı olabilecektir (bu durum, tersinden bakıldığında gümrük idaresi için de geçerli olmak üzere). Unutulmamalıdır ki gümrük yetkilileri transfer fiyatlandırmasıyla da ilgili olabilecek işlem bilgilerini, özellikle mükelleflerce hazırlanmış olması durumunda, eş anlı olarak elde edebilirken; vergi idareleri ise işlemin şartlarına ilişkin detaylı bilgiler içeren transfer fiyatlandırması belgelerini temin edebilmektedirler.

1.79 Mükellefler, gümrük ve vergi idareleri için değerlerin belirlenmesi konusunda farklı motivasyona sahip olabilirler. Mal ithal eden bir mükellef genellikle, ithal ettiği mal üzerindeki gümrük vergisi yükünün düşük olmasını sağlamak üzere, gümrük uygulamaları açısından ilgili işlem için düşük bir fiyat belirlemeyi tercih edebilmektedir (KDV, satış vergileri ve tüketim vergileri açısından da benzer bir durum söz konusu olabilmektedir). Bununla birlikte mükellef, gelir üzerinden alınan vergiler açısından indirilebilir giderlerini yükseltmek üzere, aynı mallar için daha yüksek bir fiyat beyan etmek isteyebilir (Bu durum, ihracatçı ülkede satıcının satış gelirlerini artıracak olsa da). Transfer fiyatlandırmasının değerlendirilmesine yönelik olarak bir ülkedeki gelir vergisi ile gümrük otoriteleri arasında işbirliğine gidilmesi, giderek yaygınlık kazanmaktadır; bunun, gümrük idaresindeki değerlemenin gelir üzerinden alınan vergiler açısından kabul edilemez bulunduğu (ya da taraflar itibarıyla bunun tam tersine olan) yaklaşımın geçerliliğini azaltması gerekmektedir. Bilgi değişimi konusundaki işbirliğinin daha geniş bir ölçekte uygulanması, oldukça yararlı olacaktır ve gelir vergileri ile gümrük vergilerine yönelik idarelerin birleştirildiği ülkelerde, bu tür bir işbirliğinin sağlanması zor olmayacaktır. Ayrı idarelere sahip ülkeler de, bunlar arasındaki bilgi akışını kolaylaştıracak biçimde bilgi değişimine yönelik kurallar üzerinde gerekli değişiklikleri gerçekleştirmeyi tasarlayabilirler.

Bölüm II

Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri

Kısım I: Transfer fiyatlandırması yönteminin seçimi

A. İçinde bulunulan koşullara en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçimi

2.1 Bu Bölümün II ve III üncü Kısımları, bağımlı işletmeler arasındaki mali veya ticari ilişkilerde uygulanan koşulların emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu olup olmadığının belirlenmesi açısından sırasıyla “geleneksel işlem yöntemleri” ve “işleme dayalı kâr yöntemlerini” tanımlamaktadır. Geleneksel işlem yöntemleri, KFY, yeniden satış yöntemi ve maliyet artı yöntemidir. İşleme dayalı kâr yöntemleri ise işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemidir.

2.2 Bir transfer fiyatlandırması yönteminin seçiminde, her zaman belirli bir vaka için en uygun olan yöntemin seçimi amaçlanır. Bu nedenle seçim süreci sırasıyla; OECD tarafından kabul edilen yöntemlerin karşılaştırmalı olarak güçlü ve zayıf yanlarını, özellikle işlev analiziyle belirlenen kontrol edilen işlemin yapısı ışığında ilgili yöntemin uygunluğunu, seçilen yöntem ve/veya diğer yöntemlere uygulanmak üzere özellikle kontrol dışı emsallere ilişkin olarak gerekli ve güvenilir bilginin ulaşılabilirliğini ve kontrol edilen ile kontrol dışı işlemler arasındaki somut farklılıkları gidermek amacıyla ihtiyaç duyulabilecek karşılaştırılabilirliğe ilişkin düzeltmelerin güvenilirliğini de içerecek şekilde karşılaştırılabilirlik düzeyini göz önünde bulundurmalıdır. Hiçbir yöntem, her durum için uygun olmayabileceği gibi belli bir yöntemin belli koşullar altında uygun olmadığına kanıtlanmasına da ihtiyaç yoktur.

2.3 Geleneksel işlem yöntemleri, bağımlı işletmeler arasındaki ticari ve mali ilişkilerin koşullarının emsaline uygun olup olmadığının belirlenmesi için en doğrudan araçlar olarak kabul edilmektedirler. Nitekim kontrol edilen bir işlemin fiyatı ile kontrol dışı emsal bir işlemin fiyatı arasındaki en ufak bir farklılığın kökeni, normal olarak işletmeler arasında gerçekleşen

ticari veya mali ilişkilere kadar dayandırılabilir ve emsallere uygunluk koşulları doğrudan karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem fiyatının kontrol edilen işlem fiyatının yerini alması ile oluşturulabilir. Sonuç olarak, paragraf 2.2’de tanımlanan kriterlerin dikkate alınması durumunda geleneksel bir işlem yöntemi ile işleme dayalı kâr yöntemi eşit bir güvenilirlikle uygulanabildiğinde, geleneksel işlem yöntemi işleme dayalı kâr yöntemine tercih edilir. Öte yandan; paragraf 2.2’de tanımlanan kriterler dikkate alındığında, KFY ve diğer transfer fiyatlama yöntemlerinin eşit derecede güvenilir olarak uygulanabildiği durumlarda da KFY tercih edilir. KFY’ne ilişkin tartışmalar için, bk. paragraf 2.13-2.20.

2.4 İşleme dayalı kâr yöntemlerinin geleneksel işlem yöntemlerinden daha uygun bulunduğu durumlar da mevcuttur. Örneğin, tarafların her birinin kontrol edilen işlemlerle ilgili değerli ve özgün katkılar sağladığı, ya da tarafların büyük ölçüde bütünleşmiş faaliyetlerde bulunduğu durumlarda kâr bölüşüm yöntemi tek taraflı yöntemden daha uygun olacaktır. Bir diğer örnek ise, üçüncü taraflara ilişkin kamuya açık güvenilir brüt kâr marjı bilgisine erişimin sınırlı olması veya hiç olmaması durumudur. Bu durumda, iç emsallerin var olduğu haller dışında, geleneksel işlem yöntemlerinin uygulanması güç olabilir ve bilginin ulaşılabilirliği açısından en uygun yöntem işleme dayalı kâr yöntemi olabilir.

2.5 Bununla birlikte, sadece kontrol dışı işlemlere ilişkin verilerin elde edilmesinin güç olması ya da bir veya daha fazla açıdan eksik olması nedeniyle bir işleme dayalı kâr yöntemi uygulanması uygun değildir. İşleme dayalı kâr yönteminin güvenilirliğinin değerlendirilmesinde, paragraf 2.2’de sıralanan ve hiçbir geleneksel işlem yönteminin mevcut koşullar dâhilinde güvenilir bir şekilde uygulanmasının mümkün olmadığı konusunda bir öncül sonuca ulaşılmasını sağlayan kriterler yeniden dikkate alınmalıdır.

2.6 Kâra dayalı yöntemler, sadece OECD Model Vergi Anlaşmasının 9 uncu maddesinin özellikle karşılaştırılabilirlik hükümleri ile uyumlu oldukları müddetçe kabul edilebilir. Bu uyumun sağlanması için de yöntemler, emsaline uygun fiyata yakınsayacak neticeler verecek şekilde uygulanmalıdır. Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması; genellikle belirli kontrol edilen işlemlere ilişkin fiyatın, marjın veya kârların bağımsız işletmeler arasındaki karşılaştırılabilir işlemlerden gelen fiyat, marj veya kârlarla ile karşılaştırılmasına dayanır. Kâr bölüşüm yönteminde, emsallere uygunluk ilkesi, bağımsız işletmelerin işlemlerden bekleyecekleri kâr dağılımına yakınsamaya dayandırılır (bk. paragraf 2.108).

2.7 İşleme dayalı kâr yöntemleri, hiçbir koşulda ortalamanın altında kâr eden firmaların aşırı vergilendirilmesine, ortalamanın üstünde kâr eden firmaların da eksik vergilendirilmesine yol açacak şekilde kullanılmamalıdır. İşletmelerin başarı veya başarısızlıkları ticari faktörlerle ilişkilendirilebilirken; emsallere uygunluk ilkesi uygulamaları, ortalamadan daha az başarılı işletmeler üzerine fazladan vergi yüklemenin veya tersine şekilde ortalamanın üstünde başarılı işletmeleri eksik vergilendirmenin gerekçesi olamaz.

2.8 Transfer fiyatlandırması yönteminin seçimine yönelik daima her bir özel durum için en uygun yöntemin bulunmasını amaçladığına dair paragraf 2.2’de yer alan yönlendirici tavsiyeler; her defasında, en uygun yöntemin tespiti amacıyla tüm transfer fiyatlama yöntemlerinin derinlemesine incelenmesi veya test edilmesi gerektiği anlamına gelmemektedir. İyi bir uygulama açısından en uygun yöntemin ve emsallerin seçimi, paragraf 3.4’te önerilen tipik bir araştırma sürecinin bir parçası olabilir.

2.9 Ayrıca, ÇÜİ grupları, emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu olduğu sürece, fiyat belirlerken bu Rehberde yer alanlardan başka yöntemleri (bundan sonra “diğer yöntemler” olarak anılacaktır) uygulama özgürlüğüne sahiptirler. Bununla birlikte, tüm bu diğer yöntemler; içinde bulunulan koşullar açısından uygulanması daha uygun olacak OECD tarafından önerilen yöntemlerin yerine kullanılmamalıdır. Diğer yöntemlerin kullanıldığı durumlarda, bu yöntemlerin seçimi; OECD tarafından önerilen yöntemlerin neden uygun olmadığı ve kullanılan yöntemlerin neden daha iyi çözümler sunduğuna ilişkin açıklamalarla desteklenmelidir. Bir mükellef, transfer fiyatının nasıl oluştuğuna ilişkin belgeleri muhafaza etmeli ve hazırda bulundurmalıdır. Belgeler konusundaki açıklamalar için, Bölüm V’e bakınız.

2.10 Her bir durumu uyacak standart birtakım kurallar oluşturmak mümkün değildir. Vergi idareleri, küçük veya marjinal düzeltmelerden kaçınmalıdır. Genel olarak taraflar, çeşitli yöntemlerin belirsizliklerini ve daha yüksek karşılaştırılabilirlik dereceleri ile işleme dair daha doğrudan ve yakın bağlantıları göz önünde bulundurarak makul bir yöntem üzerinde uzlaşmaya varmaya çalışmalıdırlar. Kontrol edilen işlemlerle tamamen aynı olmayan kontrol dışı işlemlerden elde edilen bilgiler gibi lüzumlu bilgilerin, sadece katı karşılaştırılabilirlik kriterlerini tamamen karşılamadığı için, gözardı edilmemesi gerekir. Benzer şekilde; bağımlı işletmelerle kontrol edilen işlemler gerçekleştirmekte olan işletmelerden sağlanan veriler de, incelenmekte olan işlemin anlaşılmasına yardımcı olabilir ya da yeni araştırmalar için yola çıkış noktası olarak kullanılabilir. Ayrıca; uygulanması, yöntemin uygulanacağı işlem veya işlemlere dâhil ÇÜİ grubunun üyeleri tarafından ve de grup üyelerinin faaliyet gösterdiği ülkelerin farklı hukuk düzenleri içerisinde bulunan tüm vergi idarelerince kabul edilebilir olan, her bir yöntemin uygulanmasına izin verilmesi gerekir.

B. Birden fazla yöntemin kullanımı

2.11 Emsallere uygunluk ilkesi, belli bir işlem (veya paragraf 3.9’da tanımlanan standarda uygun olarak toplulaştırılan işlemler seti) için birden fazla yöntem uygulanmasını gerekli kılmaz. Hatta bu tür bir yaklaşıma aşırı derecede bağlı kalınması, mükellefler açısından yük teşkil edebilecektir. Bu nedenle; bu rehber, vergi inceleme elemanı veya mükellefin birden fazla yöntem çerçevesinde analiz yapmasını gerekli kılmamaktadır. Bazı durumlarda, belli bir yöntemin seçimi zor olduğundan, başlangıçta birden fazla yöntem üzerinde düşünülebilse de; genellikle emsal fiyatın en doğru tahmini için kullanılmak üzere, belirli bir yöntemin seçilmesi mümkün olabilecektir. Bununla birlikte, hiçbir yöntemin sonuca ulaşmayı sağlayamadığı güç durumlarda; esnek bir yaklaşım, çeşitli yöntemlerin verisel çıktılarının toplu olarak kullanılmasına olanak sağlar. Böyle durumlarda; ilgili tüm taraflar açısından pratik anlamda tatmin edici bir şekilde emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu bir sonuç elde etmek üzere, işlemin mahiyet ve şartları ile uyumlu deliller de dikkate alınarak çaba gösterilmelidir. Birden fazla yöntem kullanılmasının sonuçlarını gösteren rakamlarla ilgili tartışmalar için, bk. paragraf 3.58-3.59.

Kısım II: Geleneksel İşlem Yöntemleri

A. Giriş

2.12 Bu Kısımda, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasında kullanılan geleneksel işlem yöntemlerinin ayrıntılı tanımlamaları yapılmaktadır. Bu yöntemler; KFY, yeniden satış fiyatı yöntemi ve maliyet artı yöntemidir.

B. Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi (KFY)

B.1 Genel olarak

2.13 KFY; kontrol edilen bir işlemle transfer edilen mal veya hizmetin fiyatını, kontrol dışı emsal bir işlemle transfer edilen mal veya hizmetin fiyatıyla karşılaştırır. İki fiyat arasında herhangi bir fark mevcut ise; bu durum, ticari ve mali ilişkilerin koşullarının emsaline uygun olmadığını ve kontrol dışı işlemin fiyatının kontrol edilen işlemin fiyatının yerine geçmesi gerekebileceğini gösterir.

2.14 Bölüm I'de yer alan prensipleri uygulayarak; kontrol dışı bir işlem, şu iki koşuldan birinin yerine gelmesi durumunda KFY kapsamında kontrol edilen bir işlemle karşılaştırılabilir: a) işlemler veya işlemi yapmakta olan işletmeler arasındaki hiçbir farklılık (eğer var ise), serbest piyasadaki fiyat üzerinde önemli bir etki yaratmamalı veya b) bu tür farklılıklardan kaynaklanacak önemli etkileri ortadan kaldıracak makul düzeltmeler yapılabilmelidir. Karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin belirlenebildiği durumlarda; KFY, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi açısından en doğrudan ve güvenilir yöntemdir. Dolayısıyla; bu tür durumlarda, KFY diğer tüm yöntemlere tercih edilebilir.

2.15 Bağımsız işletmeler arasında gerçekleşen ve kontrol edilen işlemlerle aradaki farkların fiyat üzerinde somut etki yaratmayacağı kadar benzer transferlerin tespiti zor olabilir. Örneğin; kontrol edilen ve kontrol dışı işlemlerle transfer edilen varlıklar arasındaki küçük bir farklılık, işletme faaliyetleri aynı toplam kâr marjını yaratmaya yetecek düzeyde olsa bile, fiyat üzerinde büyük bir etki yaratabilir. Böyle bir durumda, bazı düzeltmeler yapılması uygun olacaktır. Aşağıda 2.16 ncı paragrafta da tartışıldığı üzere; bu tür düzeltmelerin kapsamı ve güvenilirliği, KFY kapsamında yapılan analizin de göreceli güvenilirliğini etkileyecektir.

2.16 Kontrol edilen ve kontrol dışı işlemlerin emsal olup olmadığının değerlendirilmesinde; sadece ürün karşılaştırılabilirliğinin değil, işletme fonksiyonlarının fiyatların üzerindeki etkisinin de dikkate alınması gerekir (ör. I inci Bölümde yer verilen karşılaştırılabilirliğin tespitine ilişkin faktörler). Kontrol edilen ve kontrol dışı işlemler veya bu işlemleri gerçekleştiren işletmeler arasında farklılıklar olduğunda, fiyat üzerindeki etkiyi ortadan kaldıracak makul ve uygun düzeltmelerin belirlenmesi güç olabilir. Makul ve uygun düzeltmelerin yapılması esnasında ortaya çıkabilecek güçlükler, KFY'nin muhtemel uygulamasını mütemadiyen engellememelidir. Uygulamadaki sıkıntılar; gerekmesi halinde kendi nispi kesinlik ve doğrulukları değerlendirilmek suretiyle diğer uygun yöntemlerle de desteklenmesi sağlanarak, KFY kullanımının teminine yönelik daha esnek yaklaşımları gerekli kılabilir. Verilerin işlenerek KFY'de kullanılabilir hale getirilmesi için, gereken tüm çaba sarf edilmelidir. Her yöntemde olduğu gibi, KFY'nin göreceli güvenilirliği de, karşılaştırılabilirlik hedefini gerçekleştirebilmek için yapılabilecek düzeltmelerin sağlamlığına bağlı olacaktır.

B.2 KFY yönteminin uygulanmasına ilişkin örnekler

2.17 Aşağıdaki örnekler, kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilir hale getirilmesi için yapılanlar düzeltmeler dâhil olmak üzere KFY'nin uygulanmasını göstermektedir.

2.18 KFY, özellikle bağımsız bir işletmenin, aynı malı ilişkili iki işletme arasındaki satışa benzer bir şekilde sattığında güvenilir bir yöntemdir. Örneğin; bağımsız bir işletme, marka tescili olmayan Kolombiya kahve çekirdeklerini ilişkili işletmeler arasındakine benzer tip, kalite ve miktarla satmakta ve kontrol edilen ve kontrol dışı işlemler aşağı yukarı aynı zamanda, üretim/dağıtım zincirinin aynı aşamasında ve benzer koşullar altında ortaya çıkmaktadır. Eldeki tek kontrol dışı işlem, marka tescili olmayan Brezilya kahve çekirdeklerine ilişkin ise; kahve çekirdekleri arasındaki farkın, fiyat üzerinde büyük bir etkisi olup olmadığının incelenmesi uygun olacaktır. Örneğin; kahve çekirdeklerinin satışını yapan kaynakların, serbest piyasada genel olarak belli bir prim veya indirim uygulayıp uygulamadıkları araştırılabilir. Bu tür bilgiler, emtia piyasalarından elde edilebilir veya satıcı fiyatlarından tahmin edilebilir. Şayet bu farklılık

fiyat üzerinde önemli bir etki yaratıyor ise, bazı düzeltmeler yapılması uygun olacaktır. Şayet makul ölçüde sağlam düzeltmeler yapılamaz ise, KFY'nin güvenilirliği azalacak ve onun yerine daha az doğrudan başka bir yöntemin seçilmesi gerekecektir.

2.19 Düzeltme gerektirebilecek diğer bir örnek durum; kontrol edilen ve kontrol dışı satışların içinde bulunduğu şartların birebir aynı olup, aradaki tek farkın kontrol edilen satış fiyatının “adrese teslim fiyatı”, kontrol dışı satış fiyatının ise “üretim yerinde teslim fiyatı” olduğu durumdur. Taşıma ve garanti şartlarındaki farklılıklar, genellikle fiyat üzerinde kesin ve anlaşılabilir bir etki yaratırlar. Bu nedenle, kontrol dışı satış fiyatı belirlenirken, teslim şartlarındaki değişiklikleri hesaba katan fiyat düzeltmeleri yapılmalıdır.

2.20 Bir başka örnek olarak, bir mükellefin kendi ÇUİ grubunun bağlı bir işletmesine tonu 80 \$'dan 1000 ton ürün sattığını ve aynı zamanda aynı ürünün 500 tonunu da her bir tonu 100 \$'dan bağımsız bir işletmeye sattığını varsayalım. Bu örnek durum; farklı miktarların, transfer fiyatında düzeltmeye neden olup olmayacağına ilişkin bir değerlendirmeyi gerektirir. Tipik miktar indirimlerinin belirlenmesi için; benzer ürünlere ait işlemlerin analiz edilmesi suretiyle, ilgili piyasanın araştırılması gerekir.

C. Yeniden satış fiyatı yöntemi

C.1 Genel olarak

2.21 Yeniden satış fiyatı yöntemi, ilişkili bir işletmeden satın alınan bir ürünün bağımsız bir işletmeye satılması durumunda uygulanan bir fiyat ile başlar. Bu fiyat (yeniden satış fiyatı), daha sonra yeniden satanın satış ve diğer faaliyet giderlerini karşılayacak ve (kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler göz önüne alınarak) gerçekleştirilen işlevlerin ışığında uygun bir kâr elde edecek biçimde belirlediği bir tutarı temsil eden uygun bir brüt marj (yeniden satış marjı) uygulanarak düşürülür. Brüt marjın düşürülmesinden sonra bakiye tutar, ürünün satın alınmasına ilişkin diğer masraflarla (ör. gümrük vergileri) ilgili düzeltmeler de yapıldıktan sonra malın ilişkili işletmeler arasındaki transferine dair emsal fiyatı olarak varsayılabilir. Bu yöntem, muhtemelen, pazarlama faaliyetlerine uygulandığında en faydalı olacaktır.

2.22 Kontrol edilen işlemdeki satıcının uyguladığı yeniden satış marjı, aynı satıcının karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler kapsamında alım ve satım yaptığı kalemlere uygulanan aynı yeniden satış marjı referans alınarak belirlenebilir (“iç emsal”). Ayrıca, bağımsız bir işletmenin karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemle elde ettiği yeniden satış fiyatı marjından da, kılavuz olarak yararlanılabilir (“dış emsal”). Yeniden satışı yapan satıcının genel komisyonculuk (brokerlik) işi yürütmekte olduğu durumlarda; yeniden satış fiyat marjı, satılan malın satış fiyatının bir yüzdesi olarak hesaplanan komisyon ücreti ile ilişkilendirilebilir. Bu tür bir durumda yeniden satış fiyatının belirlenmesi esnasında komisyoncunun bir acente olarak mı yoksa bir ana şirket olarak mı hareket ettiğinin dikkate alınması gerekir.

2.23 Bölüm I’de yer alan ilkelerin ışığında; kontrol dışı bir işlem, aşağıdaki iki koşuldan birinin sağlanması halinde, yeniden satış fiyatı marjı yöntemi kapsamında kontrol edilen bir işlemle karşılaştırılabilir (diğer bir deyişle, söz konusu işlem, karşılaştırılabilir kontrol edilmeyen bir işlem niteliğini taşır.): a) Karşılaştırılabilir işlemler veya bu işlemleri yürüten işletmeler arasındaki farklılıklar (eğer var ise), serbest piyasada uygulanan yeniden satış marjını önemli derecede etkilememelidir veya b) makul ölçüde sağlam düzeltmeler kullanılarak, bu tür farklılıkların önemli etkileri ortadan kaldırılabilir. Yeniden satış yöntemini uygulamak amacıyla karşılaştırmaların yapıldığı durumda, genellikle KFY Yöntemine kıyasla ürün farklılıklarının giderilmesine yönelik daha az düzeltmenin yapılması gerekir; zira ürünler arasındaki küçük farklılıklar, kâr marjları üzerinde, fiyatlar üzerinde oldukları derecede önemli bir farklılık oluşturmazlar.

2.24 Bir piyasa ekonomisinde, farklı faaliyetlere ilişkin benzer nitelikteki işlevlerin yerine getirilmesi karşılığında ödenen ücretler eşitlenme eğilimi gösterecektir. Buna karşın; farklı ürünler için ödenen bedeller, ancak bu ürünlerin birbirinin ikamesi olabildiği ölçüde eşitlenecektir. Brüt kâr marjları, yerine getirilen belirli işlevlere (kullanılan varlıklar ve alınan riskler göz önünde bulundurulduğunda) ilişkin satışların maliyetlerinden sonra elde edilen brüt bedelleri temsil ettiğinden, ürün farklılıkları daha az önem arz etmektedir. Örneğin; mevcut olgu, bir dağıtım şirketinin tost makinası satışı sırasında blender satışı sırasında gösterdiği fonksiyonlara benzer fonksiyonlar (kullanılan varlıklar ve alınan riskler göz önünde bulundurulduğunda) üstlendiğini ortaya koyuyor ise, bu durumda piyasa ekonomisinde iki faaliyet için de benzer düzeyde ücret talep edilmesi söz konusu olacaktır. Ancak, tüketiciler tost makinaları ve blenderleri birbirinin yerine geçebilecek mallar olarak görmediğinden, bu iki ürünün fiyatlarının aynı olması için bir sebep bulunmayacaktır.

2.25 Her ne kadar ürünler arasındaki daha geniş çaplı farklılıklar da yeniden satış yöntemi açısından kabul edilebilir sayılsa da; kontrol edilen işlemle transfer edilen malın, kontrol dışı işlemle transfer edilenle karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir. Geniş çaplı farklılıklar, büyük olasılıkla, kontrol edilen ve kontrol dışı işlemleri yürüten tarafların yerine getirdiği

fonksiyonlardaki farklılıklarda kendini göstermektedir. Yeniden satış yöntemi uygulanırken, ürün karşılaştırılabilirliğine daha az ihtiyaç duyulmasıyla birlikte; ürünlerin birbiriyle daha yakından karşılaştırılabilir olmasının, daha iyi sonuçlar doğuracağı da genel bir vakadır. Örneğin; bir işlemin değerli veya özgün bir gayrimaddi varlık içermesi durumunda, ürün benzerliği daha fazla önem arz edebilir ve karşılaştırmanın geçerliliğinin temini bakımından, bu hususa daha fazla dikkat harcanması gerekir.

2.26 Kâr marjının öncelikle işlemin diğer özellikleri üzerinde odaklanıp, transfer edilen ürünün özelliklerinin ikinci planda olduğu durumlarda; I inci Bölüm’de yer alan karşılaştırılabilirliğin diğer özelliklerine (ör. yerine getirilen fonksiyonlar, ekonomik koşullar vb.) daha fazla ağırlık verilmesi uygun olacaktır. Bu durum genellikle; kâr marjının, transfer edilen ürüne değer katmak için değerli gayrimaddi varlıklar gibi özgün varlıklardan yararlanmayan bağımlı işletme için belirlenmesi halinde ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla, kontrol dışı ve kontrol edilen işlemlerin, ürünün kendisi dışındaki tüm özellikleri açısından karşılaştırılabilir olması halinde, transfer edilen ürünlerdeki farklılıklar için makul ölçüde sağlam düzeltmeler yapılmasının mümkün olduğu durumlar dışında; yeniden satış fiyatı yöntemi, emsallere uygunluk koşulları açısından KFY’den daha güvenilir sonuçlar doğurabilecektir. Aynı durum, aşağıda tartışılan maliyet artı yöntemi için de geçerlidir.

2.27 Kullanılan yeniden satış marjının, karşılaştırılabilir bir işlemde yer alan bağımsız bir işletmeye ait olması durumunda; ilişkili ve bağımsız işletmelerin faaliyet esasları önemli farklılıklar arz ediyorsa, yeniden satış yönteminin güvenilirliği bu farklılıklardan etkilenebilir. Bu tür farklılıklar, göz önünde bulundurulmuş maliyetlerin seviyesini etkileyen unsurları da içerebilir (ör. yönetim etkinliğinin stok idaresi üzerindeki etkilerini kapsayabilir.) ve bu unsurlar pekâlâ, bir işletmenin kârlılığını etkileyebilirken söz konusu işletmenin serbest piyasada satmakta veya almakta olduğu mal ve hizmetlerin fiyatları üzerinde mutlak bir etki yaratmayabilir. Bu tür özelliklerin, kontrol dışı bir işlemin yeniden satış fiyatı yönteminin uygulanması açısından karşılaştırılabilir olup olmadığının belirlenmesi amacıyla incelenmesi gerekir.

2.28 Yeniden satış fiyatı yöntemi, aynı zamanda yerine getirilmekte olan fonksiyonların (kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler göz önüne alınarak) karşılaştırılabilirliğine de bağlılık arz eder. Kontrol edilen ve kontrol dışı işlemler ve bunların tarafları arasında farklılıklar bulunduğu ve bu farklılıkların emsaline uygunluğun ölçümünde kullanılan unsurun (burada gerçekleşen yeniden satış marjı) üzerinde önemli etkilerde bulunduğu durumlarda, bu yöntemin güvenilirliği azalır. Kontrol edilen ve kontrol dışı işlemlerde elde edilen brüt kârları etkileyen önemli farklılıklar söz konusu olduğunda (ör. işlemde yer alan tarafların gerçekleştirdikleri işlevlerin niteliğinde), bu tür farklılıkları göz önünde bulunduracak düzeltmeler yapılmalıdır. Bu düzeltmelerin kapsamı ve güvenilirliği, her bir durumda yeniden satış fiyatı yöntemi kapsamında yapılan analizin göreceli güvenilirliğini de etkileyecektir.

2.29 Uygun bir yeniden satış fiyatı marjı en kolay, yeniden satışı yapanın ürünün değerine önemli bir katkıda bulunmadığı durumda belirlenir. Buna karşın, yeniden satış öncesi ürünlerin işlenerek daha karmaşık bir hale geldiği ve karakteristiğinin değiştiği durumlarda (bileşenlerin tamamlanmış veya yarı tamamlanmış bir ürün bünyesinde birleştirildiği durumlarda); emsal fiyata ulaşılmasında yeniden satış fiyatı yönteminin kullanılması güçleşmektedir. Yeniden satış marjının belirlenmesinde özellikle dikkat edilmesi gereken diğer bir örnek; yeniden satışı yapan işletmenin, ilişkili işletmeye ait ürünle ilgili bir gayrimaddi varlığın (marka veya ticaret unvanı gibi) yaratılmasına veya idamesine önemli bir katkı sağladığı durumudur. Böyle durumlarda, ilk transfer edilen malların nihai ürüne katkısını değerlendirmek kolay değildir.

2.30 Yeniden satış fiyat marjı, yeniden satış yapanın ürünü satın almasının ardından kısa bir süre içinde gerçekleştirilirse daha doğru olarak belirlenir. İlk satın alış ile yeniden satış arasında geçen süre uzadıkça, yapılacak karşılaştırmalarda dikkate alınması gereken faktörler (piyasa koşullarında, kur oranlarında, maliyetlerde ortaya çıkan değişimler gibi) artar.

2.31 Yeniden satış marjı miktarının, yeniden satışı yapanın faaliyetlerinin düzeyinden etkilenmesi beklenir. Söz konusu faaliyet düzeyi, yeniden satış yapanın nakliyat acentesi olarak sınırlı hizmetler sunmasından; ürünlerin reklam, pazarlama, dağıtım ve garantisine, stokların finansmanına ve diğer ilgili hizmetlere kadar tüm risk ve sorumlulukları aldığı durumlara kadar büyük çapta çeşitlilik gösterir. Kontrol edilen bir işlemde yer alan yeniden satış yapan, önemli düzeyde bir ticari faaliyet yerine getirmeyip, sadece malların üçüncü taraflara nakliyesini üstlenmekte ise; yeniden satış marjı, yerine getirilen işlevler ışığında, çok düşük bir tutar olabilir. Öte yandan; yeniden satış yapanın söz konusu malların pazarlamasında özel bir uzmanlığı olması, belirli birtakım riskler üstlenmesi veya ürünle bağlantılı gayrimaddi varlıkların yaratılması veya idamesine önemli bir katkıda bulunduğu durumlarda, yeniden satış fiyat marjı daha yüksek olabilecektir. Bununla birlikte, yeniden satış yapanın faaliyetlerinin düzeyi, ister düşük, ister yüksek olsun uygun kanıtlarla desteklenmelidir. Makul ölçülerin dışında yüksek kabul edilebilecek pazarlama masraflarının ispatı (ör. pazarlama giderlerinin kısmen veya önemli ölçüde ticari markanın yasal sahibinin lehine yapılan birtakım hizmetler nedeniyle tahakkuku halinde) bu kapsamda değerlendirilmelidir. Bu tür durumlarda, maliyet artı yönteminin, yeniden satış fiyatı yöntemiyle birlikte kullanılması pekâlâ düşünülebilir.

2.32 Yeniden satış yapanın yeniden satış fonksiyonunun dışında da önemli ölçüde ticari faaliyetde bulunması durumunda, makul ölçüde yüksek bir yeniden satış marjı beklenebilir. Yeniden satış yapanın, faaliyetleri kapsamında değerli ve özgün varlıklar (ör. pazarlama organizasyonu gibi kendisine ait gayrimaddi varlıklar) kullanmakta ise, kontrol edilen işlemde emsallere uygunluk koşullarını değerlendirirken benzer varlıkları kullanmayan bir emsal işletmenin kontrol dışı bir işlemdeki yeniden satış marjının düzeltmeye tabi tutulmadan kullanılması uygun olmayabilir. Yeniden satış yapanın pazarlama faaliyetlerine yönelik değerli

gayrimaddi varlıklara sahip olması durumunda, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemde taraflar arasında aynı satıcı veya benzer varlıklara sahip başka bir satıcı bulunmadıkça; kontrol dışı işlemdeki yeniden satış fiyat marjı, kontrol edilen işlemde yer alan satıcının elde edeceği kârın, gerçekte olması gerektiğinden daha düşük hesaplanmasına sebebiyet verebilir.

2.33 Aracı şirket kanalıyla bir ürün dağıtım zincirinin bulunması durumunda; vergi idarelerinin sadece aracı şirketten satın alınan malların yeniden satış fiyatını değil, aynı zamanda bu aracı şirketin üstlendiği fonksiyonları ve malı temin ettiği fiyatı da dikkate alması gerekebilir. Bu bilgilerin elde edilmesinde birtakım zorluklarla karşılaşılabilir ve aracı işletmenin tam olarak işlevinin ne olduğunun belirlenmesi zor olabilir. Aracı şirketin gerçek anlamda bir risk yüklenip yüklenmediğinin veya dağıtım zinciri içinde malların değerini artırıcı bir ekonomik işlev üstlenip üstlenmediğinin belirlenememesi durumunda, aracı şirketin faaliyetleri ile ilişkilendirilebilir olduğu iddia edilen fiyat unsurları, makul şekilde ÇÜİ içerisindeki diğer işletmelerle ilişkilendirilebilir; nitekim bağımsız işletmeler normalde böyle bir işletmenin işleminden elde edilen kârlar üzerinde herhangi bir paya sahip olmasını kabullenmeyeceklerdir.

2.34 Yeniden satış fiyat marjının, yeniden satış yapanın malların satışında münhasır bir hakkı olup olmadığına göre de değişkenlik göstermesi beklenmelidir. Bu tür hukuki anlaşmalar, bağımsız işletmeler arasındaki işlemlerde uygulama bulabilir ve marjı etkileyebilir. Bu nedenle, uygulanan tüm karşılaştırmalarda bu tür ayrıcalıklı hakların göz önünde bulundurulması gerekir. Bu tür bir ayrıcalıklı hakka atfedilebilecek değer, belli bir ölçüde geçerli olduğu coğrafi kapsama, ikame malların mevcudiyetine ve rekabet derecelerine bağlı olacaktır. Emsaline uygun işlemler söz konusu olduğunda, hem tedarikçi açısından hem de aracı işletme açısından bu hukuki anlaşmalar değer arz edebilir. Örneğin, bunlar; yeniden satış yapanı, tedarikçinin belli bir mal grubunun satılmasında daha fazla çaba sarf etmeye teşvik edebilir. Öte yandan; bu tür anlaşmalar, yeniden satış yapana bir tekel sağlayarak, fazla bir çaba sarf etmeksizin önemli bir ciro sağlama şansı da sunabilir. Bu nedenle, bu faktörün yeniden satış fiyat marjı üzerindeki etkisi, her bir durum için dikkatle incelenmelidir.

2.35 Kontrol edilen ve kontrol dışı işlemler açısından muhasebe uygulamalarının farklılık gösterdiği durumlarda, brüt marja ulaşırken her bir durumda aynı maliyet türlerinin kullanılmasının sağlanması için, yeniden satış fiyat marjı hesaplanmasında kullanılan verilerde gerekli düzeltmeler yapılmalıdır. Örneğin; AR-GE maliyetleri, faaliyet giderleri veya satış maliyetleri içinde yer alabilir. Uygun düzeltmeler yapılmadan, söz konusu brüt kâr marjları karşılaştırılabilir olmayacaktır.

C.2 Yeniden satış fiyatı yönteminin uygulanmasına ilişkin örnekler

2.36 Aynı piyasada, aynı marka altında aynı ürünü satmakta olan iki distribütörün olduğunu varsayalım. Distribütör A garanti sunarken, Distribütör B böyle bir hizmet vermiyor olsun. Distribütör A, garantiyi fiyatlama stratejisinin bir parçası olarak dahil etmediğinden malı Distribütör B'den daha yüksek bir fiyatla satmakta ve bunun sonucu olarak da (garanti kapsamındaki hizmetlerin maliyetleri dikkate alınmadığında), ürünü daha düşük fiyatla satan Distribütör B'ye kıyasla daha yüksek bir brüt kâr marjı elde etmektedir. Aradaki bu farklılığı hesaba katacak uygun düzeltmeler yapılmadıkça, bu iki marj karşılaştırılabilir değildir.

2.37 Satış fiyatını sabitleyecek şekilde, tüm ürünler için belli bir garantinin verildiğini varsayalım. Distribütör C, garanti fonksiyonunu yerine getirmekte, ancak garanti fonksiyonunun temininin karşılığı olarak tedarikçi bu distribütöre daha düşük fiyat vermektedir. Distribütör D, tedarikçinin yüklenmiş olması nedeniyle, garanti fonksiyonu üstlenmiyor olsun (mallar fabrikaya geri gönderiliyor.). Ancak tedarikçisi Distribütör D'ye, Distribütör C'ye göre daha yüksek bir fiyat uygulamaktadır. Şayet C, garanti fonksiyonunu satılmakta olan malların maliyeti olarak hesaplar ise; aradaki farklılıklar itibarıyla brüt kâr marjı düzeltmeleri otomatik olarak gerçekleşecektir. Bununla birlikte, garanti masrafları, faaliyet gideri olarak hesaplara alınırsa, marjlar arasında düzeltilmesi gereken bir sapma olacaktır. Böyle bir durumda, şöyle bir mantık oluşacaktır: Şayet Distribütör D garanti fonksiyonunu kendisi üstlense idi, tedarikçisi transfer fiyatını düşürecek ve böylece D'nin brüt kâr marjı daha yüksek olacaktı.

2.38 Bir şirket ürününü, hiçbirisinde bağımlı işletmesinin bulunmadığı beş ülkede bağımsız distribütörler aracılığıyla satıyor olsun. Distribütörler, sadece malları pazarlamakta, başka hiçbir fonksiyon üstlenmemekte olsunlar. Şirket, bir ülkede bir iştirak kurmuştur. Bu piyasanın stratejik önemi haiz olmasından ötürü, şirket, bağımlı işletmesinden sadece kendi malını satmasını ve tüketicilere teknik destek sağlamasını talep etmektedir. Tüm diğer unsur ve koşullar aynı iken bile, ayrıcalıklı satış düzenlemelerine tabi olmayan veya iştirakin yerine getirdiği teknik uygulamalarda bulunmayan bağımsız işletmelerden marjların elde edilmesi durumunda, karşılaştırılabilirliğin sağlanabilmesi için birtakım düzeltmelerin yapılmasının gerekip gerekmeyeceği üzerinde durulması gerekir.

D. Maliyet artı yöntemi**D.1 Genel olarak**

2.39 Maliyet artı yönteminin başlangıç noktasını, bağlı bir işletmeye mal transfer edilmesi veya hizmet sağlanması için gerçekleştirilen kontrol edilen bir işlemdeki mal (veya hizmet)

sağlayıcısının üstlendiği maliyetler oluşturur. Sonraki aşamada, yerine getirilen fonksiyonlar ve piyasa koşulları ışığında uygun bir kâr elde edebilmek üzere, bu maliyete uygun bir kâr marjı eklenir. Yukarıda bahsi geçen maliyetlere bir kâr marjı eklenerek ulaşılan rakam, kontrol edilen işlemin emsal satış fiyatı olabilir. Bu yöntem, yarı mamul malların bağlı taraflar arasında satıldığı, bağlı tarafların müşterek kullanım veya uzun vadeli alım-satım anlaşması yaptığı veya kontrol edilen işlemin hizmetin bir koşulu olduğu durumlarda en yüksek faydayı sağlar.

2.40 Kontrol edilen bir işlemde tedarikçiye ait olan kâr marjı (maliyet artı) ideal olarak, aynı tedarikçinin karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde uyguladığı marj referans alınarak oluşturulmalıdır (iç emsal). Ayrıca, bağımsız bir işletmenin karşılaştırılabilir işlemlerde kazanabileceği maliyet artı kâr marjı da, yol gösterici olabilir (dış emsal).

2.41 Bölüm I'de yer alan prensipler ışığında, maliyet artı yöntemiyle ilgili olarak kontrol dışı bir işlem, aşağıdaki koşullardan birinin yerine gelmesi durumunda kontrol edilen bir işlemle karşılaştırılabilir: a) Karşılaştırma konusu işlemler veya bu işlemleri üstlenen işletmeler (eğer var ise) arasındaki farklılıkların hiçbirisi serbest piyasada kâr marjını (maliyet artı) büyük ölçüde etkilememelidir veya b) bu tür farklılıkların yaratacağı önemli etkileri ortadan kaldırmak üzere, makul ölçüde doğru düzeltmeler uygulanabilir olmalıdır. Bir işlemin maliyet artı yöntemi açısından karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem olup olmadığının tespitinde, paragraf 2.23-2.28'de yeniden satış yöntemi için uygulanan prensipler geçerlidir. Dolayısıyla, maliyet artı yönteminde, ürün farklılıklarının giderilmesinde KFY'ne kıyasen daha az düzeltme gerekebilmektedir ve bazıları kâr marjı (maliyet artı) üzerinde fiyat üzerinde olduğundan daha fazla etkiye sahip bulanabilen, Bölüm 1'de yer alan diğer karşılaştırılabilirlik faktörleri üzerinde daha dikkatli durmak gerekebilecektir. Yeniden satış yönteminde olduğu gibi (bk. paragraf 2.28); kontrol edilen ve kontrol dışı işlemlerde, elde edilen maliyet artı kâr marjları üzerinde önemli etki yaratacak farklılıklar söz konusu olduğunda (ör. işlemde yer alan taraflarca üstlenilen işlevlerin niteliğinde ortaya çıkan farklılıklar gibi), bu farklılıkların etkisini dengelemek üzere uygun düzeltmeler yapılmalıdır. Bu düzeltmelerin kapsamı ve güvenilirliği, bazı özel durumlarda, maliyet artı yöntemi kapsamında yapılan analizlerin göreceli güvenilirliğini etkileyecektir.

2.42 Örneğin, A Şirketi tost makinası üreterek bağımlı işletme olan bir distribütöre satıyor olsun. B Şirketi de ütü üreterek bağımsız işletme olan bir distribütöre satıyor olsun. Aynı küçük ev aletleri kategorisinde olan tost makinası ve ütü üretiminin kâr marjlarının, temelde aynı olduğunu varsayalım. (Burada maliyet artı yönteminin kullanılması piyasada büyük oranda benzerlik arz eden bağımsız tost makinası üreticilerinin olmadığı varsayımına dayanmaktadır.) Şayet maliyet artı yöntemi uygulanıyor olsaydı; kontrol edilen ve kontrol dışı işlemlerde karşılaştırılan kâr marjları, üreticinin distribütöre sattığı fiyat ile malın üretilmesi maliyetleri arasındaki farkın üretim maliyetlerine bölünmesi ile bulunurdu. Ancak A Şirketi, üretim sürecinde B Şirketine kıyasen daha verimli ve daha düşük maliyetlerle üretim yapıyor olabilir. Bunun sonucunda da, A Şirketi tost makinası yerine ütü üretilip ütüleri B Şirketi ile aynı fiyattan

satsa bile (yani fark yaratan hiçbir özel koşul bulunmasa dâhi); A Şirketinin kâr düzeyinin B Şirketininkinden yüksek olması uygun olacaktır. Bu nedenle, kârdaki bu farklılık için bir düzeltme yapılması mümkün olmadığı müddetçe; maliyet artı yönteminin uygulanması, bu bağlamda tam olarak güvenli olmayacaktır.

2.43 Maliyet artı yöntemi, özellikle maliyetlerin belirlenmesinde birtakım uygulama zorlukları yaratabilir. Bir işletmenin ticari varlığını sürdürebilmesi için belli bir zaman aralığında maliyetlerini karşılaması gerekmeyle birlikte; bu maliyetler, herhangi bir yıl için belli durumlarda kârın belirleyicisi olmayabilir. Pek çok durumda işletmeler rekabet yüzünden fiyatları düşürmek zorunda olduklarında, malların üretilmesinin veya hizmetlerin sağlanmasının yarattığı maliyetleri dikkate almaktalarsa da; oluşan maliyetler ile piyasa fiyatı arasında fark edilebilir bir bağlantının mevcut olmadığı durumlar da söz konusu olabilmektedir (ör. önemli ve değerli bir buluşun ortaya çıkarılması esnasında, bu buluşun sahibinin sadece çok düşük AR-GE maliyetlerine katlanması).

2.44 Ayrıca, maliyet artı yöntemi uygulanırken; karşılaştırılabilir bir kâr marjının, karşılaştırılabilir bir maliyet bazında uygulanmasına dikkat edilmelidir. Örneğin, maliyet artı yönteminin uygulanmasında referans alınan tedarikçinin kullandığı işletme varlıkları finansal kiralama yoluyla edinilirken, kontrol edilen işleme taraf tedarikçi kendi işletme varlıklarını kullanıyor ise; baz maliyet karşılaştırmaları, birtakım düzeltmelerde bulunmaksızın yerine getirilemeyecektir. Maliyet artı yöntemi, kontrol edilen bir işlemde maliyete uygulanan kâr marjı ile bir veya daha fazla karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemdeki maliyete uygulanan kâr marjı arasındaki karşılaştırmaya dayanır. Dolayısıyla; kontrol dışı işlemle ilgili kâr marjı (maliyet artı) için ne tür düzeltmeler yapılması gerektiğinin belirlenebilmesi için, kâr marjı (maliyet artı) üzerinde etkili olabilecek kontrol edilen ve kontrol dışı işlemler arasındaki farklılıklar incelenmelidir.

2.45 Bu amaçla, taraflarca yerine getirilen işlevler ve üstlenilen riskler ile karşılaştırmaya tabi işlemlerle ilişkili olarak; masrafların düzeyi ve türleri –“faaliyet giderleri” ve “mali harcamalar gibi faaliyetle ilgili olmayan masraflar”- arasındaki farklılıkların değerlendirilmesi çok önemlidir. Söz konusu farklılıklara ilişkin olarak, aşağıdaki durumlar söz konusu olabilir:

- a) Harcamalar, yöntem uygulanırken dikkate alınmayan işlevsel bir farklılığı yansıtmakta ise (kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler hesaba katılarak); maliyet artı kâr marjında bir düzeltme yapılması gerekli olabilir.

- b) Harcamalar, yöntemin test etmekte olduğu işlevlere ilave başka birtakım işlevleri yansıtmakta ise, bu işlevler için ayrı bir bedel tayini gerekebilir. Bu tür işlevler, örneğin karşılığında uygun bir ödülün belirlenebileceği hizmetlere karşılık gelebilir. Benzer şekilde, emsaline uygun olmayan düzenlemeleri yansıtmakta olan sermaye yapılarının sonucu olarak ortaya çıkan harcamaların da ayrıca düzeltilmeleri gerekebilir.
- c) Karşılaştırmaya konu tarafların harcamaları arasındaki farklılık tam olarak işletmelerin verimlilik veya verimsizliklerini yansıtmayıp, genel ve idari harcamalarla ilgili ise; brüt marj üzerinde herhangi bir düzeltme yapılması uygun olmayabilir.

Yukarıdaki belirtilen durumların herhangi birinin ortaya çıkması durumunda; maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yöntemlerinin, diğer yöntemlerin uygulanmasından elde edilen sonuçlarla desteklenmesi uygun olabilir (bk. paragraf 2.11).

2.46 Karşılaştırılabilirliğin bir diğer önemli unsuru, muhasebe uyumudur. Kontrol edilen ve kontrol dışı işlemlerde muhasebe uygulamalarının birbirinden farklılaşması halinde, her bir durumda aynı maliyetler kullanılarak tutarlılığın sağlanması için kullanılan verilerde gerekli düzeltmeler yapılmalıdır. Brüt kâr marjları, bağımlı işletme ve bağımsız işletme açısından birbiriyle tutarlı biçimde ölçülmelidir. Ayrıca işletmeler arasında brüt kâr marjlarını etkileyecek şekilde masrafların ele alınma biçiminde farklılıklar olabilir ve güvenilir bir karşılaştırılabilirliğin sağlanması için, bu farklılıklar dikkate alınmalıdır. Bazı durumlarda, karşılaştırılabilirlik ve tutarlığı sağlayabilmek için belirli faaliyet giderlerini hesaba katmak gerekebilir; bu tür durumlarda, maliyet artı yöntemi, brüt kâr yerine net kârın analizine yönelir. Analiz faaliyet giderlerini hesaba kattıkça, güvenilirlik 2.64-2.67 no'lu paragraflarda sıralanan nedenlerle olumsuz etkilenebilecektir. Bu nedenle, 2.68-2.75 no'lu paragraflarda sıralanan emniyet önlemleri, bu tür analizlerin güvenilirliğinin değerlendirilmesinde önem arz edebilecektir.

2.47 Muhasebe standartları ve koşulları çeşitlilik arz ederken, genel olarak bir işletmenin maliyet ve masraflarının üç ana kategoriye ayrıldığı kabul edilir. İlk olarak; bir mal veya hizmet üretilirken, hammadde gibi doğrudan katlanılan maliyetler söz konusudur. İkinci olarak, üretim süreciyle yakından ilişkili olsa da, birden fazla ürünün ya da hizmetin üretiminde ortak olarak kullanılan dolaylı üretim giderleri bulunmaktadır (ör. farklı ürünlerin üretiminde kullanılan hizmet donanımının tamiratını üstlenen bakım-onarım bölümü tarafından katlanılan giderler). Son olarak da danışma, denetim, genel ve idari masraflar gibi işletmenin faaliyetlerini yerine getirirken, bütün birimleri itibarıyla ortaya çıkan faaliyet giderleri mevcuttur.

2.48 Brüt ve net kâr analizleri arasındaki fark şu şekilde anlaşılabilir: Genel olarak; maliyet artı yöntemi doğrudan ve dolaylı üretim maliyetlerinden sonra hesaplanan kârları kullanırken, net kâr yöntemi işletmenin genel faaliyet giderlerini de göz önünde tutarak hesaplanan kârları

kullanmaktadır. Ülkeler arasındaki uygulama farklılıkları nedeniyle yukarıdaki paragrafta açıklanan üç ana kategori arasında belirgin bir ayırım yapmanın kolay olmadığı unutulmamalıdır. Örneğin, özel bir durum olarak maliyet artı yöntemi uygulamasında, paragraf 2.46 uyarınca faaliyet gideri kabul edilebilecek bazı maliyetlerin de dikkate alınması söz konusu olabilir. Bununla birlikte, üç ana masraf kategorisinin sınırlarını matematiksel kesinlikte tespitteki zorluklara rağmen, brüt ve net kâr yaklaşımlarındaki temel ayırım yeterince belirgindir.

2.49 Dönemsel maliyetlerin üretimin belirli birimlerine atfedilmesi genel prensip olmakla birlikte, maliyet artı yöntemi maliyetlerin dönemselliğini çok fazla öne çıkarmaktadır. Malzeme maliyetleri, işgücü ve ulaşım gibi bazı masraflar, zaman içinde değişkenlik arz edebilir ve bu durumda döneme ait maliyetlerin ortalamalarının hesaplanması makul görünmektedir. Ortalama hesaplanması, ürün grupları itibarıyla veya belli bir üretim hattı için de uygun olabilir. Öte yandan, farklı ürünlerin üretim veya işlenmesinin eş zamanlı olarak yapıldığı veya faaliyet düzeyinin değişkenlik arz ettiği durumlarda duran varlıklara ait maliyetler için de ortalama hesaplanması uygun olabilir. Ölçülebilir olduklarında ve uygun kârın daha doğru tespitine imkân verdiklerinde; yenileme maliyeti ve marjinal maliyetler gibi maliyetlerin de, bu çerçevede değerlendirilmesi gerekebilir.

2.50 Maliyet artı yöntemi uygulanırken dikkate alınabilecek maliyetler, mal ve hizmet tedarikçisine ait olanlarla sınırlıdır. Bu sınırlama, bazı masrafların tedarikçi ve alıcılar arasında dağıtım aşamasında sorun yaratabilir. Tedarikçinin, üzerinden marjın hesaplanacağı baz maliyetini düşürmek amacıyla; bazı masrafların, alıcı tarafından üstlenilmesi mümkündür. Uygulamada; alıcı tarafın (genelde ana şirket) bazı genel idare masrafları ve diğer maliyetlerinden, lehine davranılarak tedarikçi tarafa (genellikle bağlı şirket) pay verilmemesi ile bu amaç gerçekleştirilebilir. Maliyet paylaşımı, Bölüm I'de ele alındığı üzere; ilgili taraflarca yerine getirilen fonksiyonların analizine (kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler göz önüne alınarak) dayalı biçimde gerçekleştirilmelidir. Bu konuda karşılaşılabilecek bir problem, genel idare masraflarının; nasıl ("ciroya mı?", "çalışanların sayısı veya maliyetine mi?" veya "diğer bazı kriterlere göre mi?") dağıtılacağına ilişkindir. Maliyet dağıtımı konusu, masraf katılım anlaşmalarının ele alındığı Bölüm VIII'de de tartışılmaktadır.

2.51 Bazı durumlarda, işlemlerin marjinal ürünün elden çıkarılmasından ibaret olması; sadece değişken veya artan (marjinal) maliyetlerin kullanımı için gerekçe yaratabilir. Ürünlerin ilgili yabancı piyasada daha yüksek bir fiyattan satılamaması durumunda, bu yöntemle başvurulması uygun görülebilir (bk. ayrıca Bölüm I'deki yeni piyasa girişleriyle ilgili açıklamalar). Böyle bir talebin değerlendirilmesi aşamasında; mükellefin söz konusu yabancı piyasada aynı veya benzer bir başka ürün satmakta olup olmadığı, iddia edilen "marjinal üretim" in mükellefin üretimindeki yüzdesel payı (miktar ve değer itibarıyla), anlaşmanın hükümleri (muhteviyatı) ve söz konusu malların bu yabancı piyasada daha yüksek bir fiyattan satılamayacağına ilişkin

mükellef veya ÇÜİ grubunun değerlendirmesini yansıtan piyasa analizinin ayrıntıları gibi hususların göz önünde bulundurulması gerekir.

2.52 Tüm durumlar için geçerli olacak genel bir kural belirlemek mümkün değildir. Maliyetlerin belirlenmesinde başvuru çeşitli yöntemlerin, kontrol edilen ve kontrol dışı işlemler açısından ve belirli işletmeler açısından zaman içinde tutarlı olması gerekir. Örneğin; uygun bir kâr marjının (maliyet artı) belirlenmesinde, ürünlerin çeşitli kaynaklardan oldukça değişken maliyetlerle elde edilip edilmeyeceğinin dikkate alınması gerekebilir. Bağımlı işletmeler, maliyet artı tabanlarını standart bir baz üzerinden belirlemeyi tercih edebilirler. Bağımsız bir taraf, muhtemelen diğer tarafın verimsizliği nedeniyle ürüne yüksek fiyat ödemeyi kabul etmeyecektir. Öte yandan, karşı taraf normal koşullar altında olması beklenilenden daha verimli ise; doğal olan, onun bu avantajından faydalanması olacaktır. Bağımlı işletme, hangi masrafların maliyet artı yöntemi açısından baz olarak kabul edilebilir olduğunu önceden belirleyebilir.

D.2 Maliyet artı yönteminin uygulanmasına ilişkin örnekler

2.53 A, duvar saati kitle pazarı için zamanlama mekanizmaları üreten yerli bir işletmedir. A, ürünlerini yabancı bir ilişkili işletme olan B'ye satmakta ve üretim faaliyeti ile ilgili % 5 brüt kâr marjı elde etmektedir. X, Y ve Z, kol saati kitle pazarı için zamanlama mekanizmaları üreten bağımsız yerli üreticilerdir. Bu işletmeler, mallarını yabancı bağımsız işletmelere satmaktadırlar. X, Y ve Z üretim faaliyetlerinden % 3 ila 5 arasında değişen brüt kâr marjı elde etmektedirler. A tarafından, danışma, denetim ve genel idare masrafları, faaliyet gideri olarak muhasebeleştirilmekte; bu nedenle de bu giderler, satılan malların maliyetine yansıtılmamaktadır. Öte yandan, X, Y ve Z; bu masrafları, satılan malların maliyeti içinde göstermektedir. Bu durumda, muhasebe uyumunun sağlanabilmesi için; X, Y ve Z'nin brüt kâr marjlarında düzeltmeler yapılması gerekir.

2.54 C Şirketi, D ülkesinde faaliyet göstermektedir ve F ülkesinde faaliyet göstermekte olan E Şirketinin %100 bağımlı işletmesidir. D ülkesinde ücretler, F ülkesine göre oldukça düşüktür. Maliyetler ve risk E Şirketine ait olmak üzere; televizyon setlerinin montajı, C Şirketi tarafından gerçekleştirilmektedir. Teknik bilgi vb. tüm gerekli içerikler, E Şirketi tarafından sağlanmaktadır. Montajı yapılan ürün için, belli bir kalite standardını taşımaması durumunda, E Şirketi tarafından alım garantisi verilmektedir. Kalite kontrolünden sonra TV setleri, E Şirketinin pek çok ülkede yer alan dağıtım merkezlerine taşınmakta ve bu esnada riskler E Şirketi tarafından üstlenilmektedir. C Şirketinin fonksiyonu, tamamen fason üretim olarak tanımlanabilir. C Şirketinin üstlenmekte olduğu riskler, üzerinde anlaşılan kalite ve miktar

konusundaki nihai farklılıklardır. Maliyet artı yönteminin uygulamasının eksen, montaj faaliyetleri ile bağlantılı tüm maliyetler tarafından belirlenecektir.

2.55 Bir ÇÜİ grubu içerisinde yer alan A Şirketi, aynı gruba bağlı B Şirketi ile B Şirketi için fason olarak AR-GE faaliyetlerini yürütmek üzere anlaşmıştır. Araştırmanın başarısızlığından doğabilecek tüm riskler, B Şirketi tarafından üstlenilmektedir. Bu şirket ayrıca AR-GE faaliyetleri esnasında ortaya çıkan tüm gayrimaddi varlıkların da sahibi olduğundan, araştırma sonucu oluşabilecek kârların sahibi olacaktır. Bu, maliyet artı yönteminin uygulanmasına ilişkin tipik bir senaryodur. Araştırmanın bağımlı işletmelerin üzerinde anlaşmış olduğu tüm maliyetleri karşılanmalıdır. Buradaki kâr marjı ise, yürütülmekte olan araştırmanın ne kadar yenilikçi ve karmaşık olduğunu yansıtabilir.

Kısım III: İşleme dayalı kâr yöntemleri

A. Giriş

2.56 Bu Bölümde, emsallere uygunluk koşullarının sağlanmasında, uygun şartların varlığı halinde kullanılabilecek işleme dayalı kâr yöntemleri ile ilgili tartışmalar yer almaktadır (bk. paragraf 2.1-2.11) . İşleme dayalı kâr yöntemleri, bağımlı işletmeler arasında gerçekleşen belli bazı işlemlerden doğan kârları incelemektedir. Emsallere uygunluk ilkesini karşılayabilen kâr yöntemleri, OECD Model Vergi Anlaşmasının 9 uncu maddesi ile uyumlu olan ve bu Rehberde açıklandığı şekilde karşılaştırılabilirlik analizinin gerekliliklerine uygun olan yöntemlerdir. Özellikle “Karşılaştırılabilir Kâr Yöntemleri” veya “Değiştirilmiş Maliyet Artı/Yeniden Satış Fiyatı yöntemleri” olarak adlandırılan yöntemler, bu Rehberle uyumlu oldukları ölçüde kabul edilebilir sayılırlar.

2.57 İşleme dayalı kâr yöntemleri, kontrol edilen işlemlerden elde edilen belli bazı kâr rakamlarını incelemektedirler. Bu rehberin amaçlarıyla uyumlu işleme dayalı kâr yöntemleri, kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemidir. Kontrol edilen bir işlemten elde edilen kâr, emsal işlemlerin bağımsız işletmeler arasında gerçekleştirilmiş olması nedeniyle koşullarda meydana gelmiş olabilecek farklılıklardan etkilenip etkilenmediğine ilişkin bir gösterge olabilmektedir.

B. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi

B.1 Genel olarak

2.58 İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol edilen bir işlem (veya paragraf 3.9-3.12’de yer alan prensiplere uygun şekilde toplulaştırılabilecek işlemler) sonucunda oluşturduğu uygun bir temel (ör. maliyetler, satışlar, varlıklar) bazındaki net kârı inceler. Yani bir işleme dayalı net kâr marjı yöntemi, maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yöntemlerine benzer şekilde işler. Bu benzerlik, güvenilir bir uygulama için; işleme dayalı net kâr marjı yönteminin, yeniden satış fiyatı veya maliyet artı yöntemi ile benzer şekilde uygulanmasını gerektirir. Dolayısıyla; özellikle mükellefin kontrol edilen işlemlerden (veya paragraf 3.9-3.12’de yer alan

prensipier kapsamında değeriendirilebilecek işlemlerinden) elde ettiği net kârın göstergesi, ideal olarak aynı mükellefin karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerden, yani “iç emsaller”e (bk. paragraf 3.27-3.28) ilişkin işlemlerden elde ettiği net kâr göstergesi ile ilişkilendirilerek oluşturulmalıdır. Bunun mümkün olmadığı durumda; bağımsız bir işletme tarafından karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemlerle (dış emsaller) elde edilebilecek net marj, yol gösterici olabilecektir (bk. paragraf 3.29-3.35). İşlemlerin karşılaştırılabilir olup olmadığının ve güvenilir sonuçların elde edilmesine yönelik yapılması gereken düzeltmelerin belirlenebilmesi için, kontrol edilen ve kontrol dışı işlemlere ilişkin işlev analizi yapılması gerekir. Ayrıca, özellikle paragraf 2.68-2.75’de yer alanlar başta olmak üzere, diğer karşılaştırılabilirlik şartları da dikkate alınmalıdır.

2.59 Bir işlemin taraflarından her birinin değeri ve özgün katkılar sağladığı durumlarda, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi güvenilir olmayacaktır (bk. paragraf 2.4). Böyle bir durumda; kâr bölüşüm yöntemi, genellikle en uygun yöntem olarak kabul edilir (bk. paragraf 2.109). Ancak, taraflardan birinin kontrol edilen işlemlerle ilgili tüm özgün katkıları tek başına yaptığı, diğer tarafın herhangi bir katkı sağlamadığı durumlarda tek taraflı bir yöntem (geleneksel işlem yöntemi veya işleme dayalı net kâr marjı yöntemi) uygulanabilir. Böyle bir durumda, teste tabi olan tarafın daha az karmaşık taraf olması gerekir. Teste tabi taraf kavramına ilişkin tartışmalar için, bk. paragraf 3.18-3.19.

2.60 İşlemin bir tarafının özgün olmayan katkılar –özgün olmayan işletme süreçleri veya özgün olmayan piyasa bilgisi gibi özgün olmayan gayrimaddi varlıklar- sağladığı pek çok durum söz konusu olabilir. Böyle durumlarda, geleneksel bir işlem yöntemi veya geleneksel bir net marj yönteminin uygulanmasında karşılaştırılabilirlik şartlarının sağlanması mümkün olabilir; nitekim emsallerin de karşılaştırılabilir nitelikte bir özgün olmayan katkılar birleşimi kullanmış olması beklenmelidir.

2.61 Son olarak, belirli bir işlemlerle ilgili özgün ve değeri katkılarının olmayışı; işleme dayalı net kâr marjı yönteminin, mutlaka en mükemmel yöntem olması anlamına gelmez.

B.2 Güçlü ve zayıf yönler ¹

2.62 İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin bir güçlü yanı, net kâr göstergelerinin (ör. aktif kârlılığı, faaliyet gelirlerinin ciroya oranı ve diğer bazı olası net kâr ölçütleri) işleme dayalı farklılıklardan, KFY’nde başvuru fiyat unsuruna göre daha az etkileniyor olmasıdır. Net kâr

¹ Brüt ve net kâr marjı göstergelerinin duyarlılığını yansıtan bir örnek, II nci Bölümün I no’lu ekinde yer almaktadır.

göstergeleri ayrıca, kontrol edilen ve kontrol dışı işlemler arasındaki işlevsel farklılıklara karşı, brüt kâr marjlarından daha dirençli olabilir. İşletmelerin yerine getirmekte oldukları fonksiyonlar arasındaki farklılıklar, genelde faaliyet giderlerindeki farklılıklarda kendini göstermektedir. Bu durum, brüt kâr marjlarının geniş bir yelpazede yer almasına yol açarken; net faaliyet kârı göstergelerinin ise büyük oranda benzer hadlerde kalmasına neden olabilir. Ayrıca bazı ülkelerdeki kamu verileri; masrafların, brüt kâr veya faaliyet kârından hangisinin hesabında dikkate alındığına yönelik sınıflandırmalar bakımından yeterince açık ve anlaşılır bulunmamaktadır. Bu durum, brüt kârların karşılaştırılabilirliğinin değerlendirilmesini güçleştirirken; net kâr göstergelerinin kullanılması, bu sorunu bertaraf edebilmektedir.

2.63 İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin bir başka güçlü yanı, herhangi bir tek taraflı yöntemde olduğu gibi bağımlı işletmelerden sadece birinin (teste tabi tutulan taraf) mali göstergelerinin incelenmesini gerektirmesidir. Benzer şekilde; kâr bölüşüm yönteminin aksine, tarafların muhasebe kayıtlarının ortak prensiplere göre düzenlenmesi veya masrafların taraflar arasında uygun oranda paylaştırılması genel olarak gerekmeyecektir. Bu durum özellikle, işlemin taraflarından biri karmaşık yapıda ve birbiriyle ilgili çok sayıda faaliyetlerde bulunmakta ise veya taraflardan birine ilişkin güvenilir bilgiler elde edilmesi güç ise avantaj sağlamaktadır. Ancak, taraflar arasındaki işlemi en uygun şekilde tanımlayabilmek ve en uygun transfer fiyatlandırması yöntemini belirleyebilmek için, her zaman bir karşılaştırılabilirlik analizi (işlev analizi dâhil) yapılması gerekmektedir. Bu analiz genellikle; hem test edilen, hem de test edilmeyen taraf için kontrol edilen işleme ilişkin beş karşılaştırılabilirlik faktörü hakkındaki bilgilerin toplanmasını gerekli kılar. Bakınız paragraf 3.20-3-23.

2.64 İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin bazı zayıf yönleri de mevcuttur. Mükellefin net kâr göstergesi, bağımsız taraflar arasındaki fiyat veya brüt marjlar üzerinde bir etkisi olmayan veya sınırlı ya da dolaylı etki yaratacak faktörlerin etkisinde kalabilir. Bu açıdan, emsaline uygun net kâr göstergelerinin doğru ve güvenilir olarak belirlenmesini güç kılar. Bu hususlar, aşağıda 2.68-2.75 no'lu paragraflarda da belirtildiği üzere; işleme dayalı net kâr marjı yönteminde karşılaştırılabilirlik oluşturulmasında ayrıntılı rehber açıklamalarını gerekli kılar.

2.65 Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması için kontrol dışı işlemlere ilişkin, kontrol edilen işlemlerin gerçekleştiği esnada elde edilemeyecek birtakım bilgilere ihtiyaç vardır. Bu durum, kontrol edilen işlemlerin gerçekleşmesi esnasında işleme dayalı net kâr marjı yöntemini uygulamaya çalışan mükellef açısından sıkıntı yaratabilmektedir (Ancak; paragraf 3.75-3.79'da da tartışıldığı üzere; çok yıllık veri kullanımı, bu endişeyi hafifletebilecektir). Ayrıca; mükellefler, yöntemin geçerli bir şekilde uygulanabilmesi için,

karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlere atfedilebilecek yeteri kadar bilgiye erişim sağlayamayabilirler. İşlemlerin kâr ölçütü olarak kullanılan net kâr göstergesini oluşturmak üzere, kontrol edilen işlemlere ilişkin gelir ve faaliyet giderlerinin belirlenmesi de güç olabilir. Vergi idareleri, diğer mükellefler nezdindeki incelemeler sayesinde daha fazla bilgiye ulaşabilirler. Mükellefe açık olmayıp, vergi idarelerinin ulaşabileceği bilgiler ile ilgili tartışma için, bk. paragraf 3.36; zamanlama konuları için ise, bk. paragraf 3.67-3.79.

2.66 Yeniden satış fiyatı ve maliyet artı yöntemlerinde olduğu gibi, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi de bağımlı işletmelerden sadece birine uygulanmaktadır. Karşılaştırılabilirlik için yeterli standardın sağlanmamış olması halinde transfer fiyatı ile ilgili olmayan pek çok faktörün net kârları etkilemekte olması, bu yöntem kapsamındaki analizin tek taraflı yapısı ile birlikte işleme dayalı net kâr marjı yönteminin genel güvenilirliğini etkileyebilmektedir. İşleme dayalı net kâr marjı yönteminde karşılaştırılabilirliğinin oluşturulmasına ilişkin ayrıntılı bilgi, aşağıda Bölüm B.3.1’de yer almaktadır.

2.67 İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi uygulanırken; özellikle transfer fiyatlandırmasına ilişkin geriye dönük bir çalışma mümkün olmadığında, uygun bir karşı düzeltmenin belirlenmesinde güçlük yaşanabilir. Örneğin; mükellefin, kontrol edilen işlemin hem alım hem satım tarafında yer alan bağımlı işletmeler ile çalışması durumunda bu sorunla karşılaşılması ihtimali güçlenir. Böyle bir durumda, şayet işleme dayalı net kâr marjı yöntemi mükellefin kârının yukarı doğru düzeltilmesi gerektiğini gösteriyor ise, bağımlı işletmelerden hangisinin kârının aşağı çekilmesi gerektiği konusunda bir belirsizlik doğacaktır.

B.3 Uygulama rehberi

B.3.1 İşleme dayalı net kâr marjı yöntemine uygulanacak karşılaştırılabilirlik standardı

2.68 En uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçilip uygulanması için her durumda karşılaştırılabilirlik analizi yapılmalı ve bir işleme dayalı net kâr marjının seçimi ve uygulanması süreci, diğer yöntemlerde olduğundan daha az güvenilir olmamalıdır. İyi bir uygulama için, diğer yöntemlerin uygulanmasında olduğu gibi, karşılaştırılabilir işlemlerin belirlenmesindeki tipik süreç ve bu şekilde elde edilen verilerin kullanılması veya analizin sağlamlığının temini için geliştirilen benzer süreçler paragraf 3.4’teki açıklamalar ışığında takip edilmelidir. Bununla birlikte, uygulamada dış emsal işlemleri etkileyen faktörlere ilişkin bilgilerin genellikle sınırlı olduğu kabul edilmektedir. Emsallere uygunluk ilkesine

ilişkin güvenilir bir tahmin oluşturulması, esneklik ve iyi bir muhakeme gerektirir. Bakınız paragraf 1.13.

2.69 Fiyatlar, ürün farklılıklarından; brüt marjlar ise, işlevsel farklılıklardan büyük ihtimalle etkilenecektir. Ancak net kâr göstergeleri, bu tür farklılıklardan daha az olumsuz etkilenmektedir. Bununla birlikte, bu durum; işleme dayalı net kâr marjı yönteminin benzerlik gösterdiği yeniden satış fiyatı ve maliyet artı yöntemlerinde olduğu gibi, iki işletme arasında sadece işlevlerdeki benzerliklerin güvenilir karşılaştırmalar yapılması sonucu doğuracağı anlamına gelmez. İşletmelerin yerine getirebileceği çok sayıda işlev arasında benzer işlevlerin ayırt edilebileceğini varsayarsak; örneğin ilgili işletmelerin bu işlevleri farklı ekonomik sektör veya piyasalarda, farklı kârlılık düzeyleri olan pazarlarda yerine getirmeleri durumunda, bu yöntemin uygulanabilmesi için bu tür işlevlerle ilgili net kâr göstergeleri gene de otomatik olarak karşılaştırılabilir olmayabilecektir. Kullanılan karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin bağımsız bir işletmeye ait olması durumunda, kontrol edilen işlemlerin karşılaştırılabilir olması için işleme dâhil bağımsız ve bağımlı işletmeler arasında pek çok açıdan benzerlikler olması gerekir; ürün ve işlevler dışında net kâr göstergelerini önemli ölçüde etkileyebilen çok sayıda faktör mevcuttur.

2.70 Transfer fiyatlarının belirlenmesinde, net kâr göstergelerinin kullanımı, iki nedenden dolayı daha fazla oynaklığa neden olur: İlk olarak, işletmeler arasında faaliyet giderleri farklılığı potansiyeli nedeniyle, net kâr göstergeleri brüt marj ve fiyatlarda etkili olmayan -veya çok az etkili olan- bazı faktörlerden etkilenebilir. İkincisi, net kâr göstergeleri fiyat ve brüt marjları etkileyen rekabet pozisyonu gibi bazı faktörlerden de etkilenebilir; ancak bu faktörlerin etkisi, hemen giderilemeyebilir. Geleneksel işlem yöntemlerinde; bu faktörlerin etkisi, daha yüksek oranda ürün ve işlev benzerliği sağlanmasının doğal bir sonucu olarak ortadan kaldırılabilir. İçinde bulunulan durumun koşul ve şartlarına ve özellikle işlevsel farklılıkların potansiyel emsallerin maliyet yapısı ve gelirine etkisine bağlı olarak, net kâr göstergeleri risk düzeyleri arasındaki farklılıklara ve fonksiyonların kapsam ve karmaşıklığına karşı brüt marjlardan daha az duyarlı olabilir (Sözleşmeye dayalı risk dağılımının emsale uygun olduğu varsayılmaktadır). Diğer yandan, içinde bulunulan durumun koşul ve şartlarına ve özellikle sabit ve değişken maliyetlerin payına göre; işleme dayalı net kâr marjı yöntemi, kapasite kullanımına karşı maliyet artı veya yeniden satış fiyatı yöntemlerinden daha duyarlı olabilir. Çünkü dolaylı sabit maliyetlerin (ör. sabit üretim maliyetleri veya sabit dağıtım maliyetleri) hazmedilme seviyesindeki farklılıklar, net kâr göstergesini etkilerken; fiyat farklılıklarına yansıtılmamışsa, brüt kârı veya kâr marjını etkilemeyebilir. II nci Bölümün I no'lu ekinde yer alan "Brüt ve net kâr göstergelerinin duyarlılığı" na bakınız.

2.71 Net kâr göstergeleri, aşağıdaki faktörlerden doğrudan doğruya etkilenebilir: Sektöre yeni girenlerden kaynaklanan tehditler, rekabet pozisyonu, yönetim verimliliği ve bireysel stratejiler, ikame ürünlerden gelebilecek tehditler, değişken maliyet yapıları (ör. tesis ve ekipmanın yaşına bağlı değişimler), sermaye maliyetleri arasındaki farklılıklar (ör. öz kaynak finansmanı veya borçlanma), işletme deneyiminin düzeyi (ör. yeni başlayan veya deneyimli bir işletme olması). Bu faktörlerin her birisi de, çok sayıda başka faktörlerden etkilenebilmektedir. Örneğin sektöre yeni giren firmaların yaratacağı tehdit unsuru; ürün farklılaştırılması, sermaye gereklilikleri ve kamu teşvikleriyle devlet düzenlemeleri gibi faktörler tarafından belirlenecektir. Bu unsurların bazıları, geleneksel işlem yöntemlerinin uygulanmasını da etkileyebilir.

2.72 Örneğin bir mükellefin iştiraki olan bir işletmeye birinci kalite müzik çalar sattığını varsayalım. Karşılaştırılabilir işletme faaliyetlerinde elde edilebilecek tek kâr bilgisi, orta kalitede standart bir müzik çalara ilişkin olsun. Birinci kalite müzik çalar piyasasında; satış hacmi artmakta, piyasaya giriş oldukça güç olup çok az sayıda rakip bulunmakta ve ürün farklılaştırması konusunda da çok sayıda ihtimal mevcuttur. Farklılıkların tümünün, yerine getirilen faaliyetler ve karşılaştırılan faaliyetler üzerinde somut etki yapması beklenmektedir ve böyle bir durumda da birtakım düzeltmeler yapılması gerekecektir. Diğer yöntemlerde olduğu gibi; gerekli düzeltmelerin güvenilirliği, analizin güvenilirliğini etkileyecektir. İki işletmenin tam olarak aynı sektörde olması durumunda bile, kârlılığın; piyasa payları, rekabet pozisyonları vb. faktörlere bağlı olarak farklılık göstereceği unutulmamalıdır.

2.73 Yukarıda yer alan faktörlerden kaynaklanan potansiyel hataların, emsal fiyat aralığının boyutunda kendini gösterebileceği öne sürülebilir. Bir aralığın kullanılması, bir ölçüde hata düzeyini düşürecektir; ancak, mükellefin kârının söz konusu mükellefe özgü bir faktör tarafından artıp azalacağı durumlar açısından bir anlam ifade etmeyecektir. Böyle bir durumda; emsal fiyat aralığı, bağımsız işletmelerin özgün bir faktörden benzer şekilde etkilenen kârlarını temsil eden noktaları kapsamayabilir. Bu nedenle; emsal fiyat aralığı kullanımı, her zaman yukarıda bahsedilen güçlükleri ortadan kaldırmamaktadır. Emsal fiyat aralığına ilişkin tartışmalar için, bk. paragraf 3.55-3.66.

2.74 İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, yukarıda belirtilen türden farklılıklar da göz önünde tutularak gerekli düzeltmeler yapılarak, hassas biçimde uygulandığında, başka bir şekilde aşılması imkânsız olan transfer fiyatlandırması sorunları için pratik bir çözüm getirebilir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi; net kâr göstergelerinin mükellefin benzer koşullardaki kontrol edilmeyen işlemlerinde uygulanan kâr göstergeleri tespit edildiği veya karşılaştırılabilir kontrol edilmeyen işlemlerin bağımsız bir işletmeye ait olması halinde, kullanılan net kâr göstergesi üzerinde somut etkisi olan bağlı ve bağımsız işletmeler

arasındaki farklılıkların uygun şekilde dikkate alındığı durumlar dışında kullanılmamalıdır. Pek çok ülke, geleneksel işlem yöntemleri için oluşturulan önlemlerin, işleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması esnasında göz ardı edilmesinden endişe duymaktadır. Dolayısıyla, karşılaştırılan işletmelerin karakteristikleri arasındaki farklılıkların kullanılan net kâr göstergeleri üzerinde önemli etkisinin olduğu durumlarda; bu farklılıklara yönelik gerekli düzeltmeler yapılmaksızın, işleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanmaması gerekir. Bu düzeltmelerin kapsam ve güvenilirliği, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi çerçevesinde yapılmakta olan analizin göreceli güvenilirliğini etkileyecektir. Karşılaştırılabilirlik düzeltmelerine ilişkin tartışmalar için, bk. paragraf 3.47-3.54.

2.75 Karşılaştırılabilirliğin bir diğer önemli unsuru, ölçüm tutarlılığıdır. Net kâr göstergeleri, bağlı ve bağımsız işletme açısından birbiriyle tutarlı olarak ölçülmelidir. Ayrıca, işletmeler arasında; faaliyet giderleri ve faaliyet dışı giderlerin (ör. amortisman veya karşılıklar) ele alınış tarzında, güvenilir karşılaştırılabilirliğe ulaşılması için dikkate alınması gereken, net kârı etkileyen farklılıklar söz konusu olabilir.

B.3.2 Net kâr göstergesinin seçimi

2.76 İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanmasında; en uygun net kâr göstergesi seçilirken, paragraf 2.2 ve 2.8'de yer alan şartlara en uygun yöntemin belirlenmesine ilişkin kurallara uyulmalıdır. Seçimde; farklı muhtemel göstergelerin güçlü ve zayıf yanları; kontrol edilen işlemin doğası göz önünde tutulduğunda, özellikle yapılacak bir işlev analizinin kılavuzluğunda belirlenen göstergenin duruma uygunluğu; bu göstergeye dayanarak işleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması için gerekli güvenilir bilginin (özellikle kontrol edilmeyen emsallere ilişkin) mevcudiyeti; ve bu göstergeye dayanarak işleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanmasında, aralarındaki farklılıkların giderilmesi için gerekli düzeltmeleri de içerecek şekilde kontrol edilen ve kontrol dışı işlemler arasındaki karşılaştırılabilirlik derecesi dikkate alınmalıdır. Bu faktörler, net kârın belirlenmesindeki rolleri ve ağırlıkları itibarıyla aşağıda tartışılmaktadır.

B.3.3 Net kârın belirlenmesi

2.77 Prensip olarak, işleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması için net kâr göstergesinin belirlenmesinde sadece şu unsurlar dikkate alınmalıdır: a) eldeki kontrol edilen işlemle doğrudan veya dolaylı olarak ilgili olanlar ve b) faaliyetlere ilişkin olanlar.

2.78 İncelenmekte olan kontrol edilen işlemle ilgisi olmayan maliyet ve gelirler, kontrol dışı işlemle karşılaştırılabilirlik bakımından önemli bir etki yaratıyorsa, dışarıda bırakılmalıdır. Bir mükellefin kontrol edilen bir işlemde (veya paragraf 3.9-3.12’de yer alan açıklamalara göre uygun şekilde derlenen işlemlerden) elde ettiği net kârın belirlenmesi ve test edilmesi için, mali verilerin uygun bir şekilde sınıflandırılmasına ihtiyaç vardır. Dolayısıyla, bütün itibariyle bakıldığında, işletmenin bağımsız işletme ile uygun bir şekilde karşılaştırılmayacak farklı kontrol edilen işlemlerde bulunması durumunda; işleme dayalı net kâr marjı yönteminin, işletme geneli için uygulanması uygun değildir.

2.79 Benzer şekilde, bağımsız işletmeler arasındaki işlemlerin, ihtiyaç duyulduğu ölçüde analizi yapılırken; incelenmekte olan kontrol edilen işlemlere benzerlik taşımayan işlemlere atfedilen kârlar karşılaştırma dışında tutulmalıdır. Son olarak, bağımsız bir işletmenin net kâr göstergeleri kullanılırken; bağımsız işletmenin işlemlerine atfedilebilecek kârlar, bu işletmenin kontrol edilen işlemlerinin tahrifatına uğratılmamalıdır. Mükellefin ayrı ayrı ve birleştirilmiş işlemleri için, paragraf 3.9-3.12’ye; üçüncü tarafın işleme dayalı olmayan verilerinin kullanımı için, paragraf 3.37’ye bakınız.

2.80 Faiz gelir ve giderleri ile gelir vergileri gibi faaliyetlere ait olmayan kalemler, net kâr göstergesinin belirlenmesinde dışarıda tutulmalıdır. Ayrıca yapısı itibariyle tekrarlamayan, bir defalık, istisnai kalemlerin de genellikle dışarıda bırakılması gerekir. Ancak vakanın mahiyeti ve test edilen tarafın yüklendiği fonksiyonlar ve riskler itibariyle, bu kalemlerin dâhil edilmesini gerekli kılan birtakım durumlar da söz konusu olabilir. İstisnai ve olağanüstü kalemlerin net kâr göstergesinin belirlenmesi esnasında dikkate alınmadığı durumlarda dâhi; kimi zaman bunların, karşılaştırılabilirlik analizi açısından değerli bilgiler (ör. test edilen tarafın belirli bir risk taşıdığını yansıtmayı) sağlayabileceğinden, incelenmelerinde fayda olabilmektedir.

2.81 Kredi koşulları ve satış fiyatları arasında bir bağlantının olduğu durumlarda, çalışma sermayesi ile ilgili kısa dönem faiz gelirlerinin net kâr göstergesi hesabına yansıtılması veya çalışma sermayesine ilişkin düzeltmeye gidilmesi uygun olabilir, bk. paragraf 3.47-3.54. Bu duruma örnek olarak; satıcılarından uzun vadeli kredi alıp, alıcılarına kısa vadeli olarak satan ve böylelikle ilave bir likidite kaynağına sahip büyük çaplı bir perakende şirketi verilebilir. Bu durumda işletme, alıcılarına böyle avantajlı bir kredinin olmaması durumuna göre daha düşük fiyatla satış yapabilecektir.

2.82 Döviz kazançlarının net kâr göstergelerinin belirlenmesinde dâhil mi hariç mi olacağı konusu, karşılaştırılabilirlik açısından çeşitli güçlükler neden olmaktadır. Öncelikle, döviz kazanç ve kayıplarının ticari bir yapısı olup olmadığının (ticari borç ve alacaklarda yer alan döviz kazanç ve kayıpları gibi) ve test edilen tarafın bunlardan sorumlu olup olmadığının belirlenmesi gerekir. İkinci olarak, net kârın belirlenmesinde ticari alacaklar veya borçlarla ilgili döviz riskine yönelik her türlü korumanın da göz önünde bulundurulması ve aynı şekilde değerlendirilmesi gerekir. Aslında, döviz kuru riskinin test edilen tarafça üstlenildiği işleme yönelik işleme dayalı net kâr marjı yöntemi uygulanmakta ise, döviz kazanç ve kayıpları da bu duruma uygun şekilde dikkate alınmalıdır (net kâr göstergesi hesabına dâhil edilerek veya hariç tutularak).

2.83 Mükellefin işlerinin rutin işleyişi avans işlemlerini beraberinde getiriyor ise; net kâr göstergesinin belirlenmesinde, faiz ve faiz yapısındaki meblağların etkisinin değerlendirilmesi esasen uygun olacaktır.

2.84 Bazı kalemlerin potansiyel karşılaştırılabilir üçüncü taraflar itibariyle hesaplanma yönteminin net olmadığı veya güvenilir bir ölçüm veya düzeltmeye izin vermediği durumlarda, birtakım karşılaştırılabilirlik güçlükleri ortaya çıkabilir (bk. paragraf 2.75). Bu durum, özellikle amortisman, stok opsiyonu ve personel emeklilik maliyetleri açısından söz konusu olabilmektedir. Bu tür kalemlerin, işleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanmasında, net kâr göstergesinin hesabına dâhil edilip edilmemesi; bu kalemlerin, net kâr göstergesinde yaratması beklenen etkilerin değerlendirilmesine bağlı olacaktır (bk. paragraf 3.50).

2.85 İşe başlama veya işin sonlandırılmasına ilişkin maliyetlerin, net kâr göstergesinin belirlenmesinde göz önüne alınıp alınmayacağı; içinde bulunulan durumun koşullarına ve karşılaştırılabilir koşullarda, bağımsız işletmeler itibariyle bu maliyetlerin hangi tarafça üstleneceğine ilişkin ortak karara bağlı olacaktır. İşletmenin yeniden yapılandırılması kapsamında işin sonlanması maliyetleri ile ilgili tartışma için, bk. Bölüm IX, Kısım II/E.

B.3.4 Net kârın oranlanması

2.86 Formüldeki bölenin (paydanın) seçimi, kontrol edilen işlemin karşılaştırılabilirlik analizi (işlev analizi dâhil) ile uyumlu olmalı ve özellikle risklerin taraflar arasında dağılımını yansıtmalıdır (söz konusu risklerin dağılımının emsallere uygunluk ilkesine uygun olması koşuluyla; bk. paragraf 1.47-1.50). Örneğin, belirli imalat faaliyeti gibi sermaye yoğun

faaliyetler; faaliyet risklerinin (piyasa riskleri veya stok riskleri gibi) sınırlanması mümkün olsa da, büyük ölçüde yatırım riski içerirler. Bu tür durumlarda, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi uygulandığında; yatırım bağlantılı riskler, net kâr göstergesine (bunun varlıkların veya konulan sermaye gibi yatırım getirisiyle ilişkili olması halinde) yansıyacaktır. Söz konusu göstergenin (veya seçilen başka bir net kâr göstergesi), kontrol edilen işlemin hangi tarafının riski taşıdığına ve mükellefin kontrol edilen işlemleri ile emsallerinin arasındaki riskin farklılık derecesine göre düzeltilmesi gerekebilir. Karşılaştırılabilirlik düzeltmeleri için, bk. paragraf 3.47-3.54.

2.87 Bölen, incelenmekte olan işlemin test edilen tarafından yerine getirilen fonksiyonları göz önünde tutan göstergelere odaklanmalı ve kullanılan varlıklar ve yüklenilen riskleri de hesaba katmalıdır. İçinde bulunulan durumun koşulları çerçevesinde, genellikle; dağıtım faaliyetleri için satışlar veya dağıtıma ilişkin faaliyet giderleri, hizmet veya üretim faaliyetleri için toplam maliyetler veya faaliyet giderleri, belirli üretim faaliyetleri gibi sermaye yoğun faaliyetler için de işletme varlıkları uygun bir baz oluşturabilirler. Farklı temel veriler de, durumun koşullarına göre uygun olabilir.

2.88 Bölen, kontrol edilen işlemlerden makul ölçüde bağımsız olmalıdır; aksi halde tarafsız bir başlangıç noktası oluşturmaz. Örneğin, distribütörün bağlı bir işletmeden bağımsız alıcılara satmak üzere mal aldığı bir işlem incelenirken; net kâr göstergesi, satılan malların maliyeti esas alınarak belirlenemez; zira bu maliyetler, emsallere uygunlukları test edilen kontrol edilen maliyetlerdir. Benzer şekilde, bağlı bir işletmeye servis sağlanmasını içeren bir kontrol edilen işlem söz konusu olduğunda da; net kâr göstergesi, hizmet satışından elde edilen gelirler esas alınarak belirlenemez (zira bu satışlar da emsaline uygunluğu test edilen kontrol edilen satışlardır.). Bölenin, teste konu olmayan kontrol edilen işlemlerin maliyetinden (merkez ofis harcamaları, kira aidatları veya bağlı bir işletmeye ödenen royalti bedelleri) büyük ölçüde etkilenmesi durumunda; söz konusu kontrol edilen işlemlerin maliyetinin, analizin doğruluğuna zarar vermemesine ve özellikle de emsaline uygun olmasına dikkat edilmesi gerekir.

2.89 Bölen, mükellefin kontrol edilen işlemleri düzeyinde, güvenilir ve tutarlı bir şekilde hesaplanabilecek durumda olmalıdır. Ayrıca karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler düzeyinde, güvenilir ve tutarlı bir şekilde ölçülebilecek uygun bir temel oluşturulmalıdır. Bu durum, pratikte aşağıda paragraf 2.99'da tartışıldığı üzere bazı göstergelerin kullanılması imkânını sınırlandırmaktadır. Öte yandan; mükellefin incelenmekte olan işleme yönelik dolaylı maliyetlerinin dağılımının, zaman içerisinde uygun ve tutarlı olması gerekir.

B.3.4.1 Net kârın satışlara oranlandığı durumlar

2.90 Net kârın satışlara bölünmesiyle bulunan net kâr göstergesi veya net marj; ilişkili kişi olmayan alıcılara satılmak üzere, ilişkili bir işletmeden gerçekleştirilen satın alımlar için geçerli emsal fiyatın belirlenmesinde sıklıkla kullanılmaktadır. Bu tür durumlarda, bölende yer alan satış rakamları, incelenmekte olan kontrol edilen işlemle alınan kalemlerin yeniden satışına ilişkin olmalıdır. Kontrol dışı işlemlerden (bağımsız taraflardan, bağımsız taraflara satmak üzere gerçekleştirilen satın alımlar) doğan satış gelirleri, kontrol edilen işlemlerin belirlenmesi ve hesaplanmasına dâhil edilmemelidir. Bunun istisnaları, kontrol dışı işlemlerin karşılaştırmayı büyük ölçüde etkilememesi ve/veya kontrol edilen ve kontrol dışı işlemlerin ayrı ayrı değerlendirilemeyecek kadar birbiriyle ilişkili olmasıdır. Bu son duruma bir örnek, bazen; mesela servis hizmeti, dağıtım anlaşmasıyla belirlenen hak ve varlıkları kullanarak verildiğinden, distribütörün aynı bağımsız nihai tüketici müşterilerine satışlarına ilişkin kontrol edilen alım işlerine yakından bağlı olduklarında, distribütör tarafından bağımsız nihai tüketicilere sunulan kontrol edilmeyen satış sonrası hizmetleri veya yedek parça satışına ilişkin ortaya çıkabilir. Portföy yaklaşımları ile ilgili tartışmalar için, bk. paragraf 3.10.

2.91 Net kâr göstergesinin satışlarla ilişkilendirildiği durumlarda, mükellef veya karşılaştırılabilir tarafların alıcılarına uyguladığı indirim ve iskontoların nasıl hesaba katılacağı sorusu gündeme gelmektedir. Muhasebe standartlarına bağlı olarak; indirim ve iskontolar, satış gelirlerinde indirim veya maliyet unsuru olarak görülebilmektedir. Döviz kazanç veya zararları açısından da aynı sorun söz konusu olmaktadır. Bu tür kalemlerin karşılaştırmayı önemli ölçüde etkilemesi durumunda, anahtar kural; birbirine benzer kalemleri birbiriyle karşılaştırmak ve mükellef ile karşılaştırılabilir taraflara aynı muhasebe kurallarını uygulamaktır.

B.3.4.2 Net kârın maliyetlere göre oranlandığı durumlar

2.92 Maliyet tabanlı göstergeler, sadece maliyetlerin; test edilen tarafça yerine getirilen fonksiyonların, kullanılan varlıkların ve üstlenilen risklerin değerinin göstergesi olması durumunda kullanılmalıdır. Ayrıca maliyet tabanına hangi maliyetlerin dâhil edileceği belirlenirken, içinde bulunulan durumun koşulları dikkatle ve ayrıntılı olarak incelenmelidir. Net kâr göstergesinin maliyetlere oranlandığı durumda, sadece incelenmekte olan kontrol edilen işlemle (veya paragraf 3.9-3.12’de yer alan prensibe göre derlenen işlemler) doğrudan

veya dolaylı olarak ilgili olan maliyetler dikkate alınmalıdır. Dolayısıyla; diğer faaliyet ve işlemlerle ilgili olan ve kontrol dışı işlemlerle karşılaştırılabilirliği önemli ölçüde etkileyen maliyetlerin, bölenin dışında bırakılması için, mükellefin hesaplarının uygun bir şekilde alt kalemlere ayrıştırılması gerekir. Ayrıca, çoğu durumda; sadece faaliyetlere ait maliyetler, bölene dâhil edilmelidir. Paragraf 2.80-2.85'te yer alan tartışmalar, bölene ilişkin maliyetler için de geçerlidir.

2.93 Genel olarak, maliyet tabanlı bir işleme dayalı net kâr marjı yöntemi uygulanırken; faaliyet veya işleme atfedilebilecek doğrudan veya dolaylı tüm maliyetlerle birlikte, uygun bir dağılımının yapılması suretiyle genel yönetim giderleri de kullanılır. Mükellefin maliyetlerinin önemli bir kısmının, herhangi bir kâr unsuru atfedilemeyecek yansıtılan masraflar (net kâr göstergesi bölene muhtemelen dâhil edilmeyecek maliyetler) olarak yer almasının, emsallere uygunluk açısından kabul edilebilir olup olmadığı veya ne ölçüde kabul edilebilir olduğu sorusu gündeme gelebilir. Bu sorunun yanıtı; karşılaştırılabilir durumlarda, bağımsız bir tarafın karşı karşıya kalacağı masrafların bir kısmına ilişkin kâr marjı hesaplamaktan vazgeçmeyi kabul edip etmeyeceğine bağlı olacaktır. Sorunun yanıtı; maliyetlerin “iç” ve “dış” maliyetler olarak sınıflandırılmasına değil, karşılaştırılabilirlik analizine dayandırılmalıdır. Bakınız paragraf 7.36.

2.94 Masrafların yansıtma masraflar olarak kabulünün, emsale uygun görüldüğü durumda karşılaşılabilecek bir ikinci soru; bunun karşılaştırılabilirlik yönünden sonuçlarına ve emsal fiyat aralığının belirlenmesine ilişkin olacaktır. Yansıtma masraflar, karşılaştırmanın benzerler arasında olması zorunluluğu nedeniyle mükellefin net kâr göstergesi bölenin dışında tutulursa; karşılaştırılabilir maliyetlerin de, karşılaştırılabilir net kâr göstergesi bölenin dışında bırakılması gerekir. Emsallerin maliyetlerinin ayrıştırılmasına ilişkin bilginin sınırlı olması durumunda, karşılaştırılabilirlik ile ilgili uygulamada sorunlar ortaya çıkabilmektedir.

2.95 İçinde bulunulan durumun koşullarına göre; standart ve bütçelenen maliyetlerin yanı sıra, fiili maliyetler de maliyet tabanı olarak kullanılabilir. Bununla birlikte, fiili maliyetlerin kullanılması; test edilen tarafın maliyetleri izleme konusunda dikkatli olmaması durumunda, sıkıntıya neden olabilir. Bağımsız taraflar arasındaki anlaşmalarda, fiyatlama sürecine maliyet tasarrufunun ödüllendirilmesine yönelik hükümler eklenmesi, az rastlanan bir durum değildir. Bağımsız taraflar arasındaki üretim anlaşmalarında, ayrıca; fiyatlar standart maliyetler temel alınarak oluşturulabilmekte, fiili maliyetlerde standart maliyete göre karşılaşılabilecek her türlü artış veya azalış üreticiye atfedilmektedir. Bağımsız taraflar arasındaki anlaşmaları aksettirdiklerinde; maliyet tabanlı işlem net kâr marjı yöntemi uygulamasında, benzer mekanizmalar göz önünde tutulabilir. Maliyet artı yöntemine ilişkin aynı husustaki tartışmalar için, bk. paragraf 2.52.

2.96 Bütçelenen maliyetlerin kullanımı, fiili maliyetler ve bütçelenen maliyetler arasında büyük farklılıklar oluşması durumunda da, kaygılara neden olabilmektedir. Bağımsız taraflar, bütçe oluşturulması esnasında hangi faktörlerin hesaba katılacağını kararlaştırmadan, önceki yıllarda bütçelenen maliyetlerin fiili maliyetlerle karşılaştırılmasını dikkate almadan ve beklenmeyen durumlarla karşılaşıldığında nasıl karşılık verileceği belirlenmeden; bütçelenen maliyetleri temel alarak, fiyat oluşturmamaktadırlar.

B.3.4.3 Net kârın aktiflere göre oranlandığı durumlar

2.97 Aktiflerin (maliyet veya satışlara göre) test edilen taraf açısından daha iyi bir katma değer göstergesi olduğu durumlarda, örneğin belirli bir üretim veya diğer varlık yoğun faaliyetler ile sermaye yoğun finansal faaliyetler söz konusu olduğunda; aktif (veya sermaye) kârlılığı, uygun bir taban oluşturabilmektedir. Göstergenin, net kârın varlıklara oranı olması durumunda; sadece faaliyetlerle ilgili olan varlıklar kullanılmalıdır. Bunlar; arazi, bina, tesis ve ekipman gibi sabit maddi varlıklar, patent ve teknik bilgi gibi işletme faaliyetleri esnasında kullanılan gayrimaddi varlıklar ile stoklar ve ticari alacaklar (ticari borçlar düşüldükten sonra) gibi çalışma sermayesi varlıklarıdır. Yatırımlar ve kasa mevcutları, finansal sanayi sektörü dışında, genellikle faaliyetlerle ilgili varlık olarak kabul edilmezler.

2.98 Net kârın aktiflere oranlandığı durumlarda, varlıkların nasıl değerlendirileceği, bunların defter değeri ile piyasa değerinden hangisinin esas alınacağı sorusu gündeme gelmektedir. Defter değerinin kullanılması; örneğin aktiflerinin değerini amorti etmiş işletmeler ile daha yakın zamanda edinilen aktifleri amortisman sürecinde kullanan işletmeler arasındaki karşılaştırmayı ve satın alınan gayrimaddi varlıkları kullanan işletmeler ile kendi geliştirdiği gayrimaddi varlıkları kullanan işletmeler arasındaki karşılaştırmayı anlamsızlaştırabilir. Piyasa değerinin kullanılması, muhtemelen bu sıkıntıyı azaltabilir; ancak, bu da aktiflerin değerlemesinin net olmaması nedeniyle güvenilirlikle ilgili sorun yaratabilir. Ayrıca; özellikle gayrimaddi varlıklar açısından piyasa değerinin kullanılması, fazlasıyla maliyetli ve zahmetli olabilmektedir. İçinde bulunulan durumun koşullarına göre, karşılaştırmının güvenilirliğini artırmak için düzeltmeler yapılması mümkündür. En güvenilir ölçüm değerinin saptanmasında, işlemin boyutu ve karmaşıklığı ile içerdiği maliyetler ve zahmeti dikkate alınarak; defter değeri, düzeltilmiş defter değeri, piyasa değeri ve diğer muhtemel alternatifler arasından bir tercih yapılabilir. Bakınız Bölüm III, Kısım C.

B.3.4.4 Diğer muhtemel net kâr göstergeleri

2.99 İçinde bulunulan durumun koşullarına göre, diğer net kâr göstergeleri de uygun olabilir. Örneğin, sektöre ve incelenmekte olan kontrol edilen işlemlere bağlı olarak; bağımsız verilerin mevcut olduğu durumlarda perakende satış noktalarının zemin alanı, taşınan malların ağırlığı, çalışan sayısı, zaman, uzaklık vb. gibi diğer bölenler de incelenebilir. Kontrol edilen işlemin test edilen tarafının katma değerinin makul bir ölçümünü verebildikleri durumlarda, burada bahsi geçen göstergelerin kullanımının en başta göz ardı edilmesi için bir sebep bulunmamakla birlikte; bunların kullanımı için, yöntemin uygulanmasını destekleyici güvenilir karşılaştırılabilir verilerin mevcudiyeti gerekir.

B.3.5 Berry oranları

2.100 Berry oranları, brüt kârın faaliyet giderlerine oranı şeklinde tanımlanır. Faiz ve olağandışı gelirler, genellikle brüt kâr hesaplamasının dışında bırakılır; yıpranma payları ve amortisman ise, özellikle değerlendirme ve karşılaştırılabilirlikle ilgili muhtemel belirsizliklere bağlı olarak faaliyet giderlerine dâhil edilebilir veya hariç tutulabilir.

2.101 Uygun mali göstergenin seçimi, içinde bulunulan durumun koşullarına bağlıdır; bk. 2.76 no'lu paragraf. Berry oranlarının, kimi zaman transfer fiyatlandırması yöntemi ve mali gösterge belirlenmesi ve seçimi esnasında gereken dikkat gösterilmeksizin kullanılmasının uygun olmadığı durumlarda kullanıldığına ilişkin endişeler söz konusudur. Genel olarak maliyet tabanlı göstergelerin kullanımı ile ilgili olarak, bk. 2.92 no'lu paragraf. Berry oranlarının belirlenmesinde karşılaşılan genel zorluklardan birisi; bu oranların maliyetlerin faaliyet gideri olup olmaması sınıflandırmasına karşı çok duyarlı olması, bu nedenle de karşılaştırılabilirlikle ilgili sorunlara yol açabilmesi ihtimalidir. Ayrıca Berry oranlarının uygulanmasında, yukarıda 2.93-2.94 no'lu paragraflarda yer alan yansıtma maliyetlere ilişkin sorunlar da doğabilmektedir. Berry oranının kontrol edilen bir işlemin fiyatlandırılmasının testi açısından uygun olabilmesi için (ör. ürün dağıtımı söz konusu olduğunda), aşağıdaki şartlar yerine getirilmelidir:

- Kontrol edilen işlemde yerine getirilen fonksiyonların değeri (kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler göz önüne alınarak), faaliyet giderleriyle orantılı olmalıdır.
- Kontrol edilen işlemde yerine getirilen fonksiyonların değeri (kullanılan aktifler ve üstlenilen riskler göz önüne alınarak), dağıtılan malların değerinden önemli ölçüde etkilenmemelidir (ör. satışlara göre değişmemektedir).

- Mükellef, kontrol edilen işlemlerde bir başka yöntem veya mali gösterge kullanılarak fiyatlandırılması gereken başka bir önemli fonksiyon (üretim fonksiyonu gibi) yerine getirmemelidir.

2.102 Berry oranlarının faydalı olabileceği bir durum; bir mükellefin bir bağımlı işletmeden mal satın alıp, diğer bağımlı işletmelere sattığı aracılık faaliyetleridir. Yeniden satış fiyatı yöntemi, kontrol dışı satışlar olmaması nedeniyle; maliyet artı yöntemi de, satılan malların maliyetinin kontrol edilen satın almalarından oluşması nedeniyle bu tür durumlarda elverişli değildir. Buna karşın, aracılık durumunda faaliyet giderleri; merkez ofis harcamaları, kira ödemeleri veya bağılı bir işletmeye ödenen royalti ücretleri gibi kontrol edilen işlem maliyetlerinden önemli ölçüde etkilenmediği takdirde, transfer fiyatlandırması formülasyonundan makul ölçüde bağımsız olabilir. Bu durumda, mevcut koşullara da bağılı olarak; Berry oranları, yukarıdaki yorumlar çerçevesinde uygun bir gösterge olabilir.

B.3.6 Diğer kılavuz açıklamalar

2.103 İşleme dayalı net kâr marjı yöntemine özgü olmamakla birlikte, işleme dayalı olmayan üçüncü taraf verilerinin kullanımı, bu yöntem uygulandığında; dış emsallere yoğun bağıllık nedeniyle, uygulamada daha bir hassastır. Kontrol edilen işlem ile karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler arasında yeterli karşılaştırılabilirliğe ihtiyaç duyulmakla birlikte; sıklıkla, üçüncü taraf net kâr göstergelerinin işlem düzeyinde belirlenmesini sağlayacak kamuya açık verilerin yetersiz olması nedeniyle, sorunlar ortaya çıkmaktadır. Genellikle üçüncü tarafla ilgili elde edilebilecek verilerin sadece şirket geneline ilişkin olması nedeniyle, üçüncü tarafın tüm faaliyetleri genelinde üstlendiği fonksiyonlar, kontrol edilen işlemler açısından test edilen tarafın üstlendiği fonksiyonlarla aynı düzeye getirilmelidir. Burada temel amaç, içinde bulunulan durumun mahiyetine ve koşullarına göre kontrol edilen işlemler için güvenilir emsaller sağlayacak bir sınıflandırma düzeyinin belirlenmesidir. Bu rehberde ideal olarak yer alan işleme dayalı düzeyin pratikte yakalanamaması durumunda, 3.2 no'lu paragrafta tartışıldığı gibi eldeki verilere uygun düzeltmeler yapılarak en güvenilir emsalleri bulunmasına gayret gösterilmesi de önemlidir.

2.104 Rehber açıklamalarından özellikle test edilen tarafa ilişkin olanlar için paragraf 3.18-3.19'a; emsal fiyat aralığı için paragraf 3.55-3.66'ya; çok yıllık verilere ilişkin olanlar için ise 3.75-3.79'a bakınız.

B.4 İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanmasına ilişkin örnekler

2.105 Paragraf 2.53'te yer alan maliyet artı uygulaması, uygun ve güvenilir bir karşılaştırma sağlayabilmek için işlemde kaynaklanan brüt kâr marjında düzeltme yapılması gereksinimini örnek yardımıyla ortaya koymaktadır. Bu tür düzeltmeler, ilgili maliyetlerin hemen analiz edilebildiği durumlarda kolaylıkla yapılabilmektedir. Ancak, bir düzeltme yapılması gerekliliğinin bilinmesine rağmen, bunun hangi maliyet özelinde olacağının belirlenmesinin mümkün olmadığı durumda; işlemde doğan net kârın belirlenmesi suretiyle, uygun ölçümün bulunması yine de mümkün olabilir. Örnek verecek olursak; bağımsız işletmeler açısından satılan malların maliyetine dâhil edilmiş olan danışma, genel ve idari giderlerin tutarı, güvenilir bir maliyet artı uygulaması için gerekli marj düzeltmesi için belirlenemiyor ise, daha güvenilir karşılaştırmanın yokluğunda net kâr göstergelerinin incelenmesi gerekli olabilir.

2.106 Karşılaştırılan tarafların üstlendiği fonksiyonlar arasında farklılıklar olduğunda da benzer bir yaklaşıma gereksinim duyulabilir. İçinde bulunulan koşulların paragraf 2.38 ile aynı olup, tek farkın teknik destek fonksiyonunu yerine getirenin bağımlı işletme değil de karşılaştırılabilir bağımsız işletme olduğunu ve maliyetlerin satılan malların maliyeti olarak kaydedilmekle birlikte ayrı ayrı tanımlanmasının mümkün olmadığını farz edelim. Ürün ve piyasa farklılıkları nedeniyle, bir karşılaştırılabilir fiyat belirlenmesi mümkün olmayabilir; yeniden satış fiyatı yöntemi de bağımsız işletmenin brüt marjının, üstlenilen ekstra fonksiyonu yansıtmaması ve bilinmeyen ek maliyetleri karşılaması için bağımlı işletmenininkinden daha yüksek olması gerektiğinden güvenilir olmayacaktır. Bu örnekte; transfer fiyatını, fonksiyondaki farklılığı yansıtacak bir şekilde belirleyebilmek için, net marjları incelemek daha güvenilir olacaktır. Böyle bir durumda net marjın kullanılması, karşılaştırılabilirliğin dikkate alınmasını gerektirir ve üstlenilen ekstra fonksiyon veya piyasa farklılıklarının net marjda önemli bir etki yaratması halinde de güvenilir olmayabilir.

2.107 Koşullar, paragraf 2.36'da ele alınan örnek durum ile aynı olsun. Ancak yeni bir varsayım olarak, distribütör A tarafından üstlenilen garanti harcamalarının miktarının belirlenmesi mümkün olmamaktadır; bu nedenle de, B'ninki ile karşılaştırılabilir uygun bir brüt marj elde edilmesi için, A'nın brüt kârının güvenilir bir şekilde düzeltilmesi mümkün değildir. Bununla birlikte, A ve B arasında başka bir önemli işlevsel farklılık yok ise ve A'nın net kârının satışlarına oranı biliniyor ise A'nın satışlarının net kârına oranı şeklinde hesaplanan marj ile B için aynı şekilde hesaplanan marjın karşılaştırılması suretiyle, B'ye işleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması mümkün olabilir.

C. Kâr bölüşüm yöntemi

C.1 Genel olarak

2.108 Kâr bölüşüm yöntemi, kontrol edilen işlemlerde (bk. paragraf 3.9-3.12’de yer alan açıklamalar) ortaya çıkan özel koşulların kârlar üzerindeki etkisini bağımsız işletmelerin işlemlere dâhil olmaları durumunda bekleyecekleri kâr dağılımlarını belirleyerek ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır. Kâr bölüşüm yöntemi, ilk olarak bağımlı işletmelerin dâhil oldukları faaliyetlerden elde ettikleri ve aralarında dağıtılacak kârları belirler (birleşik kârlar). Buradaki kârlara yapılan referans aynı şekilde zararlar bakımından da geçerlidir. Dağıtılacak kârların ölçülmesine ilişkin tartışmalar için, bk. paragraf 2.124-2.131. Ardından bu birleşik kârlar emsaline uygun bir şekilde bağımlı işletmeler arasında dağıtılır. Birleşik kârların nasıl bölüştürüleceğine ilişkin tartışma için, bk. paragraf 2.132-2.145.

C.2 Güçlü ve zayıf yanlar

2.109 İşleme dayalı kâr bölüşüm yönteminin güçlü yanı, herhangi bir tek taraflı yöntemin elverişli olamayacağı büyük çapta entegre işlemler için çözüm sağlayabilmesidir. Örneğin; bağımlı işletmeler arasında mali araçların küresel ticareti için kâr bölüşüm yöntemlerinin uygunluğu ve uygulanmasına ilişkin tartışmalar için, bk. Kârın İş Merkezlerine Dağıtımına İlişkin Raporu ², Bölüm III, Kısım C. Kâr bölüşüm yöntemi, işlemin her iki tarafının işleme özgün ve değerli katkı (özgün gayrimaddi hak gibi) sağladığı durumlarda da en uygun yöntem olarak görülmektedir; zira bu durumlarda bağımsız işletmeler katkıları oranında kârdan pay talep edebilirler ve böyle bir durumda çift taraflı bir yöntem, tek taraflı bir yöntemden daha kullanışlıdır. Ayrıca, özgün ve değerli katkıların varlığı durumunda emsallere ilişkin güvenilir bilgi, bir başka yöntemin uygulanması için yeterli olmayabilir. Öte yandan kâr bölüşüm yöntemi, işlemin bir tarafının sadece basit fonksiyonları yerine getirdiği, herhangi bir özgün katkıda bulunmadığı durumlarda (fason üretim veya sözleşmeli hizmet faaliyetleri gibi) genellikle kullanılamaz; zira bu tür durumlarda kâr bölüşüm yöntemi, bu taraf itibarıyla işlev analizi bakımından uygun olmayacaktır. Geçerli emsallere ulaşmada sınırlara ilişkin tartışma için, bk. paragraf 3.38-3.39.

² Bk. 24 Haziran 2008’de Mali İlişkiler Komitesi tarafından onaylanan, 17 Temmuz 2008’de Konsey tarafından basımı uygun görülen, 2010 yılında öz versiyonu çıkarılan, 22 Haziran 2010’da Komite tarafından onaylanan ve 22 Temmuz 2010’da Konsey tarafından basımı uygun görülen “Kârın İş Merkezlerine Dağıtımına İlişkin Rapor”

2.110 Emsallere ilişkin verilerin varlığı durumunda; bu veriler, karşılaştırılabilir koşullarda bağımsız işletmeler söz konusu olsaydı bunlar arasında gerçekleşecek kâr dağılımının ortaya konulmasını destekleyecek kâr dağılım analizi için önem arz edebilir. Emsallere ait veriler, ayrıca; her bir bağımlı işletmenin, işleme yaptığı katkının değerinin belirlenmesi için yapılacak kâr bölüşüm analizi açısından da önemli olabilir. Esasen; bağımsız tarafların birleşik kârlarının, işlemlerden elde edilen kârların oluşumuna katkıları oranında dağıtacağı varsayılır. Öte yandan, kontrol edilen işlemlere her bir bağımlı işletmenin katkısını değerlendirirken dikkate alınan dış piyasa verileri; bu işlemlere, diğer olası yöntemlere kıyasen daha az yakın bağlantılı olacaktır.

2.111 Bununla birlikte, kârların dağılımı; karşılaştırılabilir durumlarda bağımsız tarafların karşılaştırılabilir işlemlere ilişkin kârları nasıl bölüşeceklerine dair daha doğrudan bir örneğin olmadığı durumlarda, fonksiyonların bağımlı işletmeler arasındaki dağılımı (kullanılan aktifler ve üstlenilen riskler dikkate alınarak) temel alınarak gerçekleştirilebilir.

2.112 İşleme dayalı kâr bölüşüm yönteminin bir diğer güçlü yanı; bağımlı işletmelerin bağımsız işletmelerde olmayan özel, özgün koşullarını göz önünde bulundururken, yine de bağımsız işletmelerin aynı durumu nasıl karşılayacaklarını yansıtacak ölçüde emsallere uygunluk yaklaşımının uygulanabilmesini mümkün kılan esnekliktir.

2.113 İşleme dayalı kâr bölüşüm yönteminin diğer bir güçlü yanı da; kontrol edilen işlemin her iki tarafının da değerlendirilmesi nedeniyle, taraflardan hiçbirinin aşırı veya ihtimal dışı bir kâr sonucu ile karşı karşıya kalmasının zayıf bir ihtimal olmasıdır. Bu avantaj, özellikle kontrol edilen işlemlerde kullanılan gayrimaddi varlıklara yönelik tarafların katkılarının incelenmesi bakımından önemlidir. Bu çift taraflı yaklaşım; ölçek ekonomileri veya diğer birleşik etkinlik kaynaklı kârın, hem mükellefi hem de vergi idarelerini tatmin edecek biçimde bölüşümünü sağlamak için de kullanılabilir.

2.114 İşleme dayalı kâr bölüşüm yönteminin zayıf yönü, uygulanmasındaki güçlüklerle ilgilidir. İlk bakışta, kâr bölüşüm yöntemi; bağımsız işletmelere ilişkin bilgilere daha az dayanması nedeniyle, hem mükellefler hem de vergi idareleri açısından kolay uygulanabilir görünebilir. Ancak hem bağımlı işletmeler hem de vergi idareleri, benzer şekilde yabancı bağımlı işletmelere ait bilgilere ulaşmakta güçlük çekebilirler. Ayrıca kontrol edilen işlemlerde yer alan tüm bağımlı işletmeler için, birleşik gelir ve maliyetleri ölçmek güç olabilir; zira bunun için defter ve belgelerin ortak bir sistemle tutulması ve döviz kurları ve muhasebe uygulamalarında birtakım düzeltmelere gidilmesi gerekecektir. Öte yandan, kâr bölüşüm yöntemi faaliyet kârına uygulandığında; incelenmekte olan işlemlerle ilgili uygun faaliyet giderlerinin belirlenmesi ve bunların bağımlı işletmelerin söz konusu işlemleriyle, diğer faaliyetleri arasında paylaşılması da güç olabilir.

C.3 Uygulamaya yönelik açıklamalar

C.3.1 Genel olarak

2.115 Bu rehberin amacı, kâr bölüşüm yönteminin uygulanabilirliğine ilişkin yol gösterici uzun, kapsamlı bir katalog sunmak değildir. Yöntemin uygulanması, durumun koşullarına ve ulaşılabilecek bilgilere bağlı olacaktır; ancak buradaki temel amaç, taraflar bağımsız işletmeler olsa idi gerçekleşecek olan muhtemel kârların dağılımını mümkün olabildiğince en yakın şekilde yansıtmak olmalıdır.

2.116 İşleme dayalı kâr bölüşüm yönteminde; birleşik kârlar, bunların bağımlı işletmeler arasında emsallere uygunluk prensiplerine uygun bir anlaşmada öngörülebilecek ve yansıtılacak şekilde dağıtıldığı bir neticeyi veren ekonomik olarak geçerli bir temelde bölüştürülür. Genel olarak, dağıtılacak birleşik kârların ve dağıtım faktörlerinin belirlenmesi;

- İncelenmekte olan kontrol edilen işlemin işlev analiziyle tutarlı olmalı ve özellikle riskin taraflar arasında dağılımını yansıtmalıdır,
- Dağıtımı yapılacak birleşik kârlar ve bunların dağıtımında kullanılacak anahtarlar hususunda bağımsız taraflarca yapılacak belirleme ile tutarlı olmalıdır,
- Kâr dağıtım yaklaşımının türüyle (ör. katkı analizi, bakiye kâr analizi veya diğer ex-ante veya ex-post yaklaşımlar, bk. paragraf 2.118-2.145) tutarlı olmalı ve
- Güvenilir bir şekilde ölçülebilir olmalıdır.

2.117 Bunlara ek olarak;

- İşleme dayalı kâr bölüşüm yönteminde, kontrol edilen işlemlerde transfer fiyatlandırması oluşturmak için ex-ante yaklaşım kullanılıyorsa, anlaşmanın geçerlilik süresi ve kriterler veya dağılım anahtarları üzerinde işlemten önce uzlaşya varılmış olmasının beklenmesi makul olacaktır,

- İşleme dayalı kâr bölüşüm yöntemini kullanan tarafın (mükellef veya vergi idaresi), bu yöntemin neden durumun koşullarına en uygun yöntem olduğunu, yöntemin uygulanış yolunu ve özellikle birleşik kârların dağılımı için kullanılan kriterleri ve dağıtım anahtarını açıklamaya hazırlıklı olmalıdır ve
- Dağıtılacak birleşik kârlara ve bölüşüm faktörlerine yönelik belirlenen hususlar, eğer ki karşılaştırılabilir koşullarda bağımsız tarafların üzerinde başka türlü anlaşmaya varabilmeleri söz konusu değilse veya bunlarca yeniden münakaşa yapılmasını gerektirir özel koşullar mevcut değilse, zararlar sonuçlanan yıllar da dâhil, anlaşmanın süresi boyunca tutarlı biçimde kullanılmalıdır.

C.3.2 Kârların bölüşümüne ilişkin çeşitli yaklaşımlar

2.118 Bağımsız işletmelerin üzerinde anlaşabilecekleri tahmini veya cari kârın bölüşümüne ilişkin olarak çok sayıda yaklaşım mevcuttur. Bunlardan iki tanesi –katkı analizi ve bakiye kâr analizi– aşağıdaki paragraflarda tartışılmakta olup, bunların tek başlarına ya da birlikte mutlak geçerliliği bulunmamaktadır.

C.3.2.1 Katkı analizi

2.119 Katkı analizinde, incelenmekte olan kontrol edilen işlemde elde edilen toplam kârlardan oluşan birleşik kârlar, bağımlı işletmeler tarafından bağımsız işletmelerin karşılaştırılabilir işlemlerde elde edeceği kârlarda yapılacak dağılımı yansıtacak şekilde mantığa uygun bir yakınsama ile dağıtılır. Bu dağılım, mümkünse emsallere ilişkin verilerle de desteklenebilir. Bahsi geçen bilgilerin yokluğunda; dağılım genellikle, her bir bağımlı işletmenin kontrol edilen işlemlerde üstlendiği fonksiyonun göreceli değerlemesine göre, kullanılan aktifler ve üstlenilen riskler de dikkate alınarak belirlenir. Katkıların göreceli değerinin direkt olarak ölçülebildiği durumlarda; her bir katılımcının katkısının, fiili piyasa değerinin tahminine ihtiyaç duyulmayabilir.

2.120 Her bir bağımlı işletmenin kontrol edilen işlemlere göreceli katkısının değerinin belirlenmesi güç olabilir ve yaklaşım genellikle içinde bulunulan durumun mahiyetine ve koşullarına bağlı olacaktır. Katkının belirlenmesi, her bir tarafın farklı türlerdeki katkısının (ör. hizmet sağlanması, AR-GE masraflarının yüklenilmesi, sermaye yatırılması gibi) yapısını ve derecesini karşılaştırarak ve göreceli karşılaştırma ve dış piyasa verilerine göre bir yüzde

belirlenerek de yapılabilir. Birleşik kârların nasıl bölüştürüldüğüne ilişkin tartışma için, bk. paragraf 2.132-2.145.

C.3.2.2 Bakiye kâr analizi ³

2.121 Bakiye kâr analizi, incelenmekte olan kontrol edilen işlemlerden elde edilen birleşik kârları iki aşamada dağıtır. İlk aşamada, her bir katılımcıya içinde bulunduğu kontrol edilen işleme yönelik özgün olmayan katkısı oranında emsaline uygun bir pay verilir. Genellikle bu ilk paylaşım; geleneksel işlem yöntemlerinden birini veya bir işleme dayalı net kâr marjı yöntemini kullanarak, bağımsız işletmeler arasındaki emsal işlemlerin kâr paylaşımı referans alınmak suretiyle yapılır. Bu nedenle de katılımcıların özgün ve değerli katkıları ile elde edilecek getiri hesaba katılmaz. İkinci aşamada, ilk aşama dağılımından artan her türlü kâr (veya zarar) içinde bulunulan koşullara göre, birleşik kârların dağılımına yönelik paragraf 2.132-2.145’de yer alan kılavuz açıklamalar takip edilerek dağıtılır.

2.122 Bakiye kâr analizi uygulanmasına yönelik alternatif bir yaklaşım, serbest piyasada bağımsız işletmeler arasındaki pazarlıkların sonucunun ortaya konulmaya çalışılması olabilir. Bu bağlamda ilk aşamada, her bir katılımcıya yapılan ilk ödeme, içinde bulunulan şartlarda bağımsız bir satıcının makul olarak kabul edeceği en düşük fiyat ve bir alıcının almaya razı olabileceği en yüksek fiyat ile uyumlu olacaktır. Bu iki rakam arasındaki farklılık, bağımsız işletmelerin üzerinde pazarlık yapacağı bakiye kâr olacaktır. İkinci aşamada bakiye kâr analiziyle bu kâr havuzu; bağımlı işletmelere ilişkin her bir faktör göz önünde bulundurularak yapılacak ve bağımsız işletmeler arasında bu tür bir bakiye kârın nasıl paylaşılacağını gösterecek olan bir analiz temel alınarak bölüştürebilecektir.

2.123 Bazı durumlarda analiz, bakiye kâr dağıtımının bir parçası olarak ya da başlı başına bir dağıtım yöntemi olarak, işletmenin öngörülen faaliyet süresi boyunca kontrol edilen işlemin taraflarının iskonto edilmiş nakit akışları dikkate alınarak yürütülebilir. Bunun verimli bir yöntem olabileceği örneklerden birisi, yeni bir işe başlama söz konusu olduğunda nakit akışı tahminlerinin projenin sürdürülebilirliğine ilişkin değerlendirmenin bir parçasını oluşturduğu ve sermaye yatırımıyla satışların makul bir kesinlikle tahmin edilebildiği duruma ilişkindir. Ancak böyle bir yaklaşımın güvenilirliği, iyi uygulama örnekleri değerlendirilerek tespit edilmiş piyasa ölçütlerine uygun bir iskonto oranının kullanımına bağlıdır. Bu bağlamda, iskontoyu hesaplamak için kullanılan sektör geneli risk primleri, sektör katmanları arasındaki belirli işletmeler arasında ayırım yapmamaktadır. Ayrıca tahsilat zamanlarına ilişkin tahminler sorunlu

³ Bakiye kârın bölüşümüne ilişkin bir uygulama örneği, II nci Bölümün II nci ekinde yer almaktadır.

olabilir. Bu nedenle böyle bir yaklaşım, son derece dikkatli bir şekilde uygulanmalı ve mümkün olduğunda diğer yöntemlerden elde edilebilecek bilgilerle desteklenmelidir.

C.3.3 Dağıtılacak birleşik kârların belirlenmesi

2.124 Bir kâr bölüşüm yönteminde dağıtılacak birleşik kârlar; bağımlı işletmelerin, dâhil oldukları kontrol edilen işlemlerden doğan kârlarıdır. Dağıtılacak birleşik kârlar, sadece incelenmekte olan kontrol edilen işlemlerden kaynaklanan kârlar olmalıdır. Bu kârlar belirlenirken, ilk olarak işleme dayalı kâr bölüşümü kapsamındaki işlemler tanımlanmalıdır. Ayrıca konsolidasyon düzeyinin de belirlenmesi önemlidir (bk. paragraf 3.9-3.12). Bir mükellefin birden fazla bağımlı işletme ile kontrol edilen işlemi olması durumunda ayrıca, bu işlemlerle ilgili tarafların ve bu taraflar arasında dağıtılacak kârların belirlenmesi de gereklidir.

2.125 Dağıtılacak birleşik kârların belirlenebilmesi için; tarafların kâr bölüşüm yöntemi uygulanan hesaplarının, muhasebe uygulaması ve döviz kuru açısından ortak bir temele getirilip ondan sonra birleştirilmesi gerekir. Muhasebe standartları, dağıtılacak kârların belirlenmesinde önemli etkiye sahip olduğundan; yöntem uygulanmadan önce, muhasebe standardı seçilmeli ve anlaşmanın geçerliliği boyunca tutarlı biçimde uygulanmasına devam edilmelidir. Dağıtılacak kârların belirlenmesinde uyuma ilişkin genel kılavuz açıklamalar için, bk. paragraf 2.115-2.117.

2.126 Uyumlaştırılmış mali muhasebe standartlarının yokluğunda; dağıtılacak kârların belirlenmesi açısından, finansal muhasebe bir başlangıç oluşturabilir. Diğer finansal verilerin (ör. maliyet muhasebesi) mevcudiyeti halinde, kullanımına da; bunların güvenilir, hesap verilebilir ve yeterli derecede işlevsel ise izin verilmelidir. Bu kapsamda; ürün grupları itibariyle gelir tabloları, şube hesapları en yararlı kaynakları teşkil edebilecektir.

C.3.3.1 Fiili veya tahmini kârlar

2.127 Bağımlı işletmeler tarafından kontrol edilen işlemlerde transfer fiyatlarının oluşturulmasında, kâr bölüşüm yöntemi (ex-ante yaklaşım) kullanılacak ise; her bir bağımlı işletme, bağımsız işletmelerin karşılaştırılabilir işlemlerde bekleyebileceği kâr dağılımını gerçekleştirmeye çalışmalıdır. Uygulamada, içinde bulunulan şartlara göre; fiili veya tahmini kârları kullanan kâr dağılımlarına rastlanmaktadır.

2.128 Bir vergi idaresi, emsaline uygun fiyatlama belirlenip belirlenmediğini tespit etmek amacıyla, ex-ante yaklaşım kullanan bir yöntemi incelediğinde; idarenin mükellefin kontrol edilen işlemin koşulları oluşturulduğu esnada, işletmenin fiili kâr miktarını bilmiyor olduğu konusunda farkındalık sahibi olması önemlidir. İdarenin bu farkındalığa sahip olmaması durumunda; kâr bölüşüm yöntemi uygulaması, mükellefin önceden tahmin edemeyeceği koşullara odaklanarak, onu ödüllendirebilir veya cezalandırılabilir. Benzer koşullarda bir bağımsız işletme fiili kâr miktarını bilemediğinden tahminlere dayanarak hareket edeceğinden; böyle bir uygulama, emsallere uygunluk ilkesine ters olacaktır. Ayrıca bk. paragraf 3.74.

2.129 Kontrol edilen işlemlerin koşullarını oluşturmak için işleme dayalı kâr bölüşüm yöntemini kullanan bağımlı işletmeler, aynı durumdaki bağımsız işletmelerin gerçekleştireceği kâr dağılımına ulaşmaya çalışacaklardır. Kâr bölüşüm yöntemi kullanan bağımlı işletmelerin kontrol edilen işlemlerinin koşullarının vergi idaresi açısından değerlendirilmesi, en kolay bu işletmeler söz konusu koşulları daha başlangıçta aynı temel üzerinde oluşturduklarında olacaktır. Bu durumda, değerlendirme; fiili kârların dağılımının, emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde yapılıp yapılmadığının tespiti amacıyla aynı temel esas alınarak başlatılabilir.

2.130 Bağımlı işletmelerin kontrol edilen işlemlerindeki koşullarının, Kâr bölüşüm yöntemi dışında bir yöntemle göre belirlemesi durumunda; vergi idaresi, bu koşulları işletmenin fiili kâr deneyimine göre değerlendirecektir. Ancak bir kâr bölüşüm yöntemi uygulamasının, bağlı bir işletmenin yaşamış olabilecekleri deneyimlere uygun olarak (yani geriye bakarak çalışma yapmaktan kaçınmak için işlemler yapılırken bağımlı işletme tarafından erişilmesi veya makul ölçüde tahmin edilmesi mümkün bilgilere dayanarak) gerçekleştirilmesinin sağlanması konusunda özen gösterilmesi gerekir. Bakınız paragraf 2.11 ve 3.74.

C.3.3.2 Kârın farklı ölçümleri ⁴

2.131 Genellikle, bir işleme dayalı kâr bölüşüm yönteminde dağıtılacak birleşik kârlar, faaliyet kârlarıdır. Bu çerçevede işleme dayalı kâr bölüşüm yönteminin uygulanması, bir ÇÜİ'nin hem gelirlerinin hem de harcamalarının ilgili bağımlı işletmeye tutarlı bir şekilde atfedilmesini sağlar. Ancak, brüt kârların dağılımı yapıp daha sonra her bir ilgili işletmeye ilişkin masrafların düşürülmesi (ve brüt kârlar hesaplanırken daha önceden hesaba katılan harcamaların dışarıda bırakılması) de bazen uygun olabilir. Bağımlı işletmeler arasında ÇÜİ'nin brüt gelir ve giderlerin dağıtılmasında farklı analizlerin uygulandığı durumlarda, her bir işletme açısından ortaya çıkan masrafların üstlenilen faaliyetler ve risklerle uyumlu olmasına ve brüt kârların dağılımının da benzer şekilde faaliyet ve risklerin dağılımı ile uyumlu olmasına özen gösterilmelidir. Örneğin, dünya genelinde büyük oranda entegre ticari faaliyetlerde bulunan, aktif çeşitliliği yüksek bir ÇÜİ açısından masrafların gerçekleştiği (veya atfedilebileceği) işletmelerin belirlenmesi mümkünken, bu masrafların atfedilebileceği ticari faaliyetlerin tam doğru olarak belirlenmesinin mümkün olmaması, karşılaşılabilecek bir durumdur. Böyle bir durumda, yukarıdaki uyarı dikkate alınarak ihtiyatlı bir biçimde; her bir ticari faaliyetten doğan brüt kârların bölüştürülmesi, daha sonra da ortaya çıkan brüt kârlardan her bir işletmeye yüklenebilen masrafların çıkarılması uygun olabilir.

C.3.4 Birleşik kârların bölüştürülmesi

C.3.4.1 Genel olarak

2.132 Karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler veya iç verilerin ve kârların emsallere uygunluk ilkesine göre dağıtılması için kullanılan kriterlerin geçerliliği, içinde bulunulan koşullara bağlıdır. Bu nedenle, bir kriterler listesi veya dağıtım anahtarları oluşturulması ve önerilmesi çok makbul değildir. Dağıtım faktörlerinin belirlenmesinde tutarlılığa ilişkin kılavuz açıklamalar için, bk. paragraf 2.115-2.117. Ayrıca kârın bölüştürülmesi için kullanılacak kriterler veya dağıtım anahtarları;

- Transfer fiyatlandırması politikası oluşturulmasında makul ölçüde bağımsız olmalı, yani kontrol edilen işlemlerin fiyatlandırılması ile ilgili verilere (ör. bağımlı işletmelere satışlar) değil, objektif verilere (ör. bağımsız taraflara satışlar gibi) dayanmalı ve

4

İşleme dayalı kâr bölüşüm yönteminin kullanılmasında farklı kâr ölçümlerini gösteren bir örnek, II nci Bölümün III üncü ekinde yer almaktadır.

- Emsallere ilişkin veriler, iç veriler veya her ikisiyle birlikte desteklenmelidir.

C.3.4.2 Karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerden elde edilen verilerin dayanak alınması

2.133 Mevcut yaklaşımlardan biri; birleşik kârların dağıtımının, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerden kaynaklanan kârların fiili bölüşümü esas alınarak yapılmasıdır. Kârların bölüşümü için kriterlerin belirlenmesine yardımcı olacak kontrol dışı işlemlere ilişkin muhtemel bilgi kaynağı örnekleri; içinde bulunulan durumun mahiyeti ve koşullarına göre, petrol ve gaz sektöründeki kalkınma projeleri, ilaç sektöründeki işbirlikleri, ortak pazarlama veya ortak promosyon anlaşmaları, bağımsız müzik kayıt şirketleri ve müzik sanatçıları arasındaki anlaşmalar, mali hizmetler sektöründeki kontrol dışı anlaşmalar gibi kârların bağımsız taraflar arasında dağıtımının gerçekleştirildiği iş ortaklığı anlaşmalarını içerir.

C.3.4.3 Dağıtım anahtarları

2.134 Uygulamada, bir kâr bölüşüm yöntemi kapsamında birleşik kârların dağıtımı, genellikle bir veya daha fazla dağıtım anahtarı kullanımı ile gerçekleştirilir. İçinde bulunulan durumun mahiyeti ve koşullarına göre, dağıtım anahtarı bir rakam (ör. karşılaştırılabilir işlemlerde bağımsız taraflar arasında gerçekleştirilen benzer bir dağılım şekli esas alınarak %30-%70'lik bir aralık gibi) veya bir değişken (katılımcıların pazarlama harcamalarının göreceli değeri veya aşağıda tartışılan diğer muhtemel anahtarlar gibi) olabilir. Birden fazla dağıtım anahtarı kullanıldığında; her bir dağıtım anahtarının birleşik kârlara göreceli katkısını belirlemek için, kullanılan anahtarlara ağırlık verilmesi de önemlidir.

2.135 Uygulamada genellikle aktif/sermaye (döner varlıklar, duran varlıklar, gayrimaddi varlıklar, kullanılan sermaye) veya maliyetlere (AR-GE, mühendislik, pazarlama gibi temel alanlardaki göreceli masraflar ve/veya yatırımlar) dayanan dağıtım anahtarları sıklıkla kullanılmaktadır. Örneğin satışlara kampanya katkısı, kişi sayısı (işleme değer katan temel fonksiyonlarda yer alan kişilerin sayısı), harcanan zaman ve oluşturulan birleşik kârlar arasında güçlü bir bağlantı olması durumunda belli bir grup çalışanın harcadığı zaman, server (sunucu) sayısı, veri ambarı, perakende noktalarının yüzölçümü gibi faktörlere dayanan diğer dağıtım anahtarlarının kullanımı da, içinde bulunulan durumun mahiyeti ve koşullarına göre uygun olabilir.

Aktife dayalı dağıtım anahtarları

2.136 Aktife dayalı veya sermayeye dayalı dağıtım anahtarları, kullanılan maddi veya gayrimaddi varlıklar veya sermaye ile yaratılan değer arasında kontrol edilen işlemler bağlamında kuvvetli bir ilişki olduğunda kullanılabilir. Birleşik kârların kullanılan sermayeye dayanarak dağılımına ilişkin tartışma özeti için, bk. paragraf 2.145. Bir dağıtım anahtarının anlamlı olabilmesi için, işlemin tüm taraflarına tutarlı bir şekilde uygulanması gerekir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemine ilişkin aktif değerlemesi karşılaştırılabilirliğine ilişkin tartışma (kâr bölüşüm yöntemi açısından da geçerlidir.) için, bk. paragraf 2.98.

2.137 Kâr bölüşüm yönteminin en uygun yöntem olduğu bir durum, işlemin her bir tarafının değerli, özgün gayrimaddi katkılar sağladığı durumdur. Gayrimaddi varlıklar, hem tanımlanmaları hem de değerlendirilmeleri anlamında güçlükler neden olabilmektedir. Çünkü tüm değerli gayrimaddi varlıklar kanunla korunup tescile tabi tutulmamakta ve muhasebe kayıtlarına da girmeyebilmektedirler. İşleme dayalı kâr bölüşüm analizinin önemli bir parçası, her bir bağımlı işletme tarafından kontrol edilen işleme katkı veren gayrimaddi varlıkların belirlenmesi ve göreceli değerlerinin tespitidir. Gayrimaddi varlıklara ilişkin kılavuz açıklamalar, bu rehberin VI ncı Bölümünde yer almaktadır. Ayrıca VI ncı Bölümün ekinde yer alan örneklerle bakınız.

Maliyete dayalı dağıtım anahtarları

2.138 Maliyetlere dayanan bir dağıtım anahtarı, ortaya çıkan ilintili maliyetler ile ilintili katma değer arasında güçlü bir ilişki tanımlanmasının mümkün olması durumunda elverişli olabilmektedir. Örneğin pazarlama gayrimaddi varlıklarının değerinin reklamcılıktan büyük ölçüde etkilendiği tüketici mallarında olduğu gibi, reklamın kayda değer pazarlama gayrimaddi varlıkları oluşturması durumunda; pazarlama maliyetleri, distribütör-pazarlamacılar için uygun bir anahtar olabilir. Patent gibi önemli ticari gayrimaddi varlıkların geliştirilmesiyle ilgili bulunmaları halinde; AR-GE masrafları da, üreticiler açısından uygun olabilir. Ancak, örneğin her bir tarafın farklı değerli gayrimaddi varlıklara katkı sağladığı durumlarda; maliyet bu gayrimaddi varlıkların göreceli değerinin güvenilir bir ölçüsü olmadıkça, maliyete dayalı bir dağıtım anahtarı kullanımı uygun değildir. Birleşik kârların oluşturulmasında, kişilerin temel faktör olduğu durumlarda; ücretler, anahtar olarak sıklıkla kullanılmaktadır.

2.139 Maliyete dayalı dağıtım anahtarları, basitlik avantajına sahiptir. Bununla birlikte, paragraf 6.27’de tartışıldığı üzere; ilintili maliyetler ve ilintili değer arasında güçlü bir

korelasyon olması, her zaman söz konusu değildir. Maliyete dayalı dağıtım anahtarları ile ilgili bir muhtemel husus; bunların, maliyetlerin muhasebe sınıflandırmalarına karşı fazla duyarlı olabilmeleridir. Dolayısıyla; dağıtım anahtarının belirlenmesi esnasında, hangi maliyetlerin dikkate alınacağına önceden açıkça belirlenmesi ve dağıtım anahtarının taraflar nezdinde tutarlı biçimde saptanması gerekir.

Zamanlama sorunları

2.140 Bir diğer önemli husus, dağıtım anahtarının belirleyici unsurlarının (varlıklar, maliyetler veya diğerleri) hesaba katılacağı zaman diliminin belirlenmesidir. Maliyetlerin ortaya çıkması ile değer yaratılması arasında zaman farkının olabilmesi, güçlükler neden olur; ayrıca hangi dönemin maliyetlerinin kullanılmasının gerektiğine karar verilmesi de kimi zaman zor olabilmektedir. Örneğin, maliyete dayalı bir dağıtım anahtarının kullanılması halinde; bazı durumlar için tek yıla ait harcamaların kullanılması uygun olurken, diğer bazı durumlarda cari yılın yanı sıra geçmiş yıllara ait harcamaların toplamının (uygun olduğu durumlarda, amortisman düşüldükten sonraki net değeri ile) kullanılması uygundur. İçinde bulunulan durumun mahiyetine ve koşullarına göre; bu belirleme, kârların taraflar arasında dağılımı üzerinde önemli bir etki yaratabilir. Yukarıda paragraf 2.116-2.117’de de belirtildiği üzere, dağıtım anahtarı seçimi; içinde bulunulan duruma özgü şartlara uygun olmalı ve kârların dağıtımının, söz konusu olan bağımsız taraflar olsa idi üzerinde anlaşılabilecekleri durumu yansıtabilecek şekilde ve güvenilirlikte gerçekleşmesini temin etmelidir.

C.3.4.4 Mükellefin kendi işlemlerinden kaynaklanan verilerin (iç veriler) dayanak alınması

2.141 Yeterli güvenilirliği haiz karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler birleşik kârların bölüşümü ile ilgili desteği sağlayamıyor ise; kârların dağılımının emsaline uygunluğunun tesis edilmesi veya test edilmesine güvenilir bir araç olabilecek içsel verilere ağırlık verilmelidir. Konuyla ilgili faydalanabilecek içsel verilerin türleri; içinde bulunulan koşullara bağlıdır ve özellikle 2.116-2.117 ile 2.132 no’lu paragraflar olmak üzere, bu Bölümde belirtilen şartlara uygun olmalıdır. Bu veriler, sıklıkla mükellefin maliyet muhasebesi veya finansal muhasebe kayıtlarından çıkarılmaktadır.

2.142 Örneğin, aktife dayalı bir dağıtım anahtarı kullanıldığında; bu anahtar, işlemin taraflarının bilançolarından çıkarılan verilere dayanacaktır. Mükelleflerin tüm aktiflerinin eldeki işlemle ilgili olmaması ve bu nedenle de mükellef tarafından, işleme dayalı kâr bölüşüm yönteminin uygulanmasında kullanılmak üzere bir “işleme dayalı” bilanço oluşturmaya

yönelik analiz çalışmasına ihtiyaç duyulması, sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Benzer şekilde, mükelleflerin kâr ve zarar hesaplarından çıkarılan verilere dayanan maliyete dayalı dağıtım anahtarlarının kullanıldığı durumlarda; eldeki kontrol edilen işleme ilişkin olan maliyetler ile dağıtım anahtarının belirlenmesi esnasında dışarıda tutulması gereken maliyetleri yansıtan işlemsel hesapların ayıklaması gerekebilir. Hem dikkate alınan harcama türünün (ör. ücretler, amortisman vb.), hem de herhangi bir masrafın; eldeki işlemle mi yoksa mükellefin diğer işlemleri (ör. bu kâr dağılımına konu olmayan diğer ürün grupları) ile mi ilgili olduğunu belirlemeye yönelik kriterin, işlemin tüm taraflarına tutarlı bir şekilde uygulanması gerekir. Net kârın aktif varlıklara oranlandığı durumlarda, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi bağlamında aktiflerin değerlendirilmesine ilişkin tartışma için, paragraf 2.98'e bakınız; söz konusu tartışma, aktife dayalı dağıtım anahtarının kullanıldığı durumda kâr bölüşüm yöntemi bağlamında aktiflerin değerlendirilmesi bakımından da önem arz eder.

2.143 İçsel veriler, ayrıca dağıtım anahtarının maliyet muhasebesi sistemine dayalı olması (ör. işlem kapsamındaki bazı görevlerde yer alan kişi sayısı, belirli görevlerdeki belirli çalışan gruplarının çalışma süresi, server (sunucu) sayısı, veri ambarı, perakende noktalarının yüzölçümü gibi unsurlar) durumunda da faydalı olabilmektedir.

2.144 İçsel veriler, kontrol edilen işleme taraflardan her birinin katkılarının değerinin ayrı ayrı tespiti bakımından önem arzeder. Bu değerlerin tespiti, kontrol edilen işleme ilişkin ilgili tarafların ekonomik değer ifade eden tüm fonksiyonlarını, aktiflerini ve risklerini göz önünde bulunduran bir işlev analizine dayanmalıdır. Kârın, fonksiyonlar ile aktif ve risklerin kontrol edilen işleme yönelik katkılarının göreceli öneminin değerlendirilmesine dayandırılarak bölüştürüldüğü durumlarda; keyfiliğin sınırlandırılabilmesi için, bu değerlendirmenin güvenilir nesnel verilerle desteklenmesi gerekir. Değerli gayrimaddi varlıklara dair katkıların tanımlanmasına, önemli risklerin yüklenimine ve bu değerli gayrimaddi varlıklar ile önemli risklerin ortaya çıkmasına neden olan faktörlerin önemine, ilintisine ve ölçülmesine özel olarak dikkat edilmelidir.

2.145 Yukarıda tartışılmayan bir muhtemel yaklaşım da birleşik kârların, kontrol edilen işlemde yer alan her bir bağımlı işletmenin bu işleme özgülediği sermaye tutarlarıyla orantılı olarak getiri kazanmasını sağlayacak şekilde dağıtılmasıdır. Bu yöntem, her bir katılımcının işlemle ilgili sermaye yatırımının benzer düzeyde bir riske tabi olduğunu farz eder; böylece katılımcıların serbest piyasada faaliyet gösteriyor olsalar idi elde edeceklerine benzer getiri oranları elde ediyor olmaları beklenir. Ancak bu varsayım, gerçekçi olmayabilir; zira örneğin sermaye piyasalarında geçerli koşulları dikkate almayacak ve işlev analiziyle ortaya çıkabilecek ve işleme dayalı kâr bölüşümünde dikkate alınması gereken başka ilgili unsurları da göz ardı edebilecektir.

D. İşleme dayalı kâr yöntemlerine ilişkin sonuçlar

2.146 2.1-2.11 no'lu paragraflarda, içinde bulunulan koşullara göre en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçimine ilişkin kılavuz açıklamalara yer verilmektedir.

2.147 Bu rehberde tartışıldığı üzere, işleme dayalı kâr bölüşüm yönteminin kullanımına ilişkin, (özellikle karşılaştırılan kontrol edilen ve kontrol dışı işlemlerdeki göreceli farklılıklar gerektiği gibi dikkate alınmaksızın, yöntemin uygulanması gibi) birtakım endişeler mevcuttur. Pek çok ülke, geleneksel işlem yöntemleri için oluşturulan önlemlerin, işleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması esnasında göz ardı edilebilmesi hususunda endişelidir. Bu nedenle, karşılaştırılan işlemlerin özelliklerindeki farklılıkların, kullanılmakta olan net kâr göstergeleri üzerinde önemli bir etkisi olması durumunda; bu tür farklılıkların giderilmesine yönelik gerekli düzeltmeler yapılmaksızın, işleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması uygun olmayacaktır. Bakınız paragraf 2.68-2.75 (işleme dayalı net kâr marjı yöntemine uygulanacak karşılaştırılabilirlik standardı).

2.148 İşleme dayalı net kâr marjı yöntemlerinin kullanımının gerekli olabileceğinin kabulü, bağımsız işletmelerin fiyatlarını oluşturmak için bu yöntemleri uygulayacaklarının ileri sürülmesi manasına gelmemektedir. Her yöntem gibi, işleme dayalı net kâr marjı yöntemlerinin kullanımında da uygun karşı düzeltmelerin hesaplanmasının mümkün olabilmesi önem arzeder; belirli durumlarda karşı düzeltmelerin, paragraf 3.9-3.12'de belirtilen birleştirme prensipleriyle tutarlı bir birleşik temele göre belirlenebileceği göz önünde bulundurulmalıdır.

2.149 İster geleneksel işlem yöntemiyle birlikte, ister tek başına uygulansın; bir vakanın belirli bir kısmına tatbik olunan bir işleme dayalı kâr yönteminin, emsallere uygunluk ilkesini karşılayıp karşılamadığının belirlenmesi hususunda her zaman dikkatli olunmalıdır. Bu hususta nihai bir çözüme, ancak; kullanılacak belirli bir işleme dayalı kâr yönteminin yukarıda sıralanan zayıf ve güçlü yanları, işlemin taraflarının karşılaştırılabilirlik analizi (işlev analizi dâhil) ve emsallere ilişkin verilerin mevcudiyeti ve güvenilirliği dikkate alınarak her bir durum için kendi özelinde ulaşılabilir. Ayrıca, bu Bölümde yer alan sonuçları; söz konusu yöntemleri uygulamadan önce, ülkelerin yerleşik vergi sistemlerinin ileri bir düzeye ulaşmış olduğunu varsaymaktadır.

Bölüm III

Karşılaştırılabilirlik Analizi

A. Karşılaştırılabilirlik analizinin yapılması

3.1 Karşılaştırılabilirliğe ilişkin genel açıklamalar, I inci Bölümün D Kısımında bulunabilir. Karşılaştırma, tanımı gereği iki terimin incelenmesini gerektirir: Değerlendirmeye tabi kontrol edilen işlem ve potansiyel olarak emsal oluşturabilecek kontrol dışı işlemler. Karşılaştırılabilir işlemlerin araştırılması, karşılaştırılabilirlik analizinin sadece bir parçasıdır. Karşılaştırılabilirlik analiziyle karıştırılmaması gerektiği gibi, ondan ayrı düşünülmesi de söz konusu olamaz. Potansiyel olarak emsal kabul edilebilecek kontrol dışı işlemlere ilişkin bilgi arayışı ve karşılaştırılabilir işlemlerin tanımlanması süreci, vergi mükellefinin kontrol edilen işlemlerine ilişkin daha önceden yapılmış olan analiz ve ilgili karşılaştırılabilirlik faktörlerine bağlıdır (bk. paragraf 1.38-1.63). Metodik ve tutarlı bir yaklaşım; analitik sürecin bütünü içinde belirli bir devamlılık veya bağlantı sağlayarak, kontrol edilen işlemin koşullarının ön analizinden potansiyel emsallerin tanımlanmasına, transfer fiyatlandırması yönteminin seçimine ve nihayet incelemeye konu kontrol edilen işlemlerin OECD Model Vergi Anlaşmasının 9 uncu maddesinin 1 inci paragrafında tanımlanan emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu olup olmadığına ilişkin karara kadar farklı aşamalar arasında sabit bir ilişki yaratmalıdır.

3.2 En uygun transfer fiyatlandırma yönteminin seçimi (bk. paragraf 2.2) ve uygulanması sürecinin bir parçası olarak karşılaştırılabilirlik analizi, her zaman en güvenilir emsallerin bulunmasını hedeflemektedir. Bu nedenle; bazı kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilirlik düzeyinin diğerlerinden daha düşük olduğunun saptanabildiği durumlarda, bunlar elenmelidir (bk. paragraf 3.56). Bilgilere ulaşma imkânlarının sınırlı olduğu ve karşılaştırılabilirlik araştırmalarının külfetli olduğu bilindiğinden; bu eleme işlemi, emsallere ilişkin olası tüm kaynaklar üzerinde kapsamlı araştırmalar yapılması gerektiği anlamına gelmemektedir. Ayrıca, uyum gayreti tartışmaları için, bk. paragraf 3.80-3.83.

3.3 Uyguladığı transfer fiyatlandırmasını destekleyecek emsaller kullanan bir vergi mükellefi veya transfer fiyatlandırmasına ilişkin yaptığı düzeltmeyi destekleyecek emsaller kullanan bir vergi idaresi açısından, diğer ilgili tarafa (yani vergi denetçisi, vergi mükellefi veya yabancı yetkili makamlara) kullanılan karşılaştırılabilir verilerin güvenilirliğini değerlendirmeye yönelik uygun bilgilerin temini, sürecin şeffaflığının sağlanması bakımından iyi bir uygulama örneği olarak kabul edilebilir. Vergi idarelerinin ulaşabileceği, mükelleflere açıklanmayan bilgilere ilişkin tartışma için, bk. paragraf 3.36. Belgelendirme yükümlülüklerine ilişkin genel bilgiler, bu rehberin V inci Bölümünde bulunmaktadır. Ayrıca IV üncü Bölüm ekinde yer alan “Karşılıklı Anlaşma Usulü kapsamında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının gerçekleştirilmesine ilişkin düzenlemeler”e bakınız.

A.1 Genel işleyiş

3.4 Aşağıda, karşılaştırılabilirlik analizi yapılırken izlenebilecek genel işleyiş süreci tanımlanmaktadır. Bu süreç, iyi bir uygulama olarak kabul edilmekle birlikte, zorunlu tek seçenek değildir. Sonucun güvenilirliği, süreçten daha önemli olduğundan; güvenilir emsallerin tanımlanmasını sağlayan başka bir araştırma sürecinin tatbiki de uygun kabul edilebilir (diğer bir deyişle, sürecin takip edilmesi, sonucun emsallere uygunluk ilkesine uygun olacağını garanti etmezken; bu işleyiş sürecinin uygulanmaması da, sonucun uygun olmayacağı anlamına gelmez).

1. Adım: Sürecin kapsayacağı yılların belirlenmesi.
2. Adım: Vergi mükellefinin şartlarının etraflı analizi.
3. Adım: Teste tabi tutulan tarafın (gerekmesi halinde), duruma en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin ve kontrol edilecek mali göstergenin seçimi (işleme dayalı kâr yöntemi uygulamasında) ile göz önünde bulundurulması gereken önemli karşılaştırılabilirlik unsurlarının belirlenmesi için incelemeye tabi kontrol edilen işlem(ler)in özellikle işlev analizi bağlamında anlaşılması.
4. Adım: Eğer varsa iç emsallerin gözden geçirilmesi.
5. Adım: Dış emsallere ihtiyaç duyulduğu durumlarda göreceli güvenilirlikleri göz önüne alınarak, bunlara ulaşılmasına yönelik kaynakların belirlenmesi.
6. Adım: En uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçimi ve bu yöntemle ilgili olarak, uygun mali göstergenin (ör. işleme dayalı net kâr marjı yöntemi için uygun net kâr göstergesi) belirlenmesi.
7. Adım: Potansiyel emsallerin tanımlanması: Kontrol dışı işlemlerin potansiyel olarak karşılaştırılabilir kabul edilmesi için taşıması gereken temel özelliklerin 3 üncü Adımda

tanımlanan ilgili faktörlere bağlı ve 1.38-1.63 no'lu paragraflarda belirtilen karşılaştırılabilirlik faktörlerine uygun olarak belirlenmesi.

8. Adım: Karşılaştırılabilirlik düzeltmesi gereksiniminin belirlenmesi ve gerekli uygun düzeltmelerin yapılması

9. Adım: Toplanan verilerin yorumlanması ve kullanımı, emsal bedelin belirlenmesi.

3.5 Uygulamada, bu süreç doğrusal bir süreç değildir. Özellikle 5-7 inci Adımların tatmin edici bir sonuca ulaşana, yani en uygun yöntem seçilene dek tekrarlanması gerekebilir. Çünkü uygun bilgi kaynaklarının incelenmesi, bazı durumlarda transfer fiyatlandırması yöntemini etkileyebilmektedir. Örneğin karşılaştırılabilir işlemlere ilişkin bilgi elde etmenin (7 inci Adım) ve/veya makul ve doğru düzeltmelerin gerçekleştirilmesinin (8 inci Adım) mümkün olmadığı durumlarda mükellefler, bir başka transfer fiyatlandırması yöntemi seçebilir ve süreci 4 üncü Adımdan itibaren tekrarlayabilir.

3.6 Transfer fiyatlarının oluşturulması, izlenmesi ve incelenmesi için izlenecek sürece ilişkin tartışma için, bk. paragraf 3.82.

A.2 Mükellefin koşullarının etraflı analizi

3.7 “Etraflı (geniş tabanlı) Analiz”, karşılaştırılabilirlik analizinde önemli bir adımdır. Bu analiz, mükellef ile onun iş çevresini etkileyen sektör, rekabet, ekonomik ve düzenleyici faktörler ve diğer unsurların incelemeye konu belirli işlemler bağlamında değil, genel olarak analizi şeklinde tanımlanabilir. Bu adım, karşılaştırılacak kontrol dışı işlemlerle birlikte mükellefin kontrol edilen işlemlerinin de koşullarının, özellikle de işlemin ekonomik koşullarının anlaşılmasına yardımcı olur (bk. paragraf 1.55-1.58).

A.3 Kontrol edilen işlemlerin gözden geçirilmesi ve teste tabi tarafın seçimi

3.8 İncelemeye konu olan kontrol edilen işlem(ler)in gözden geçirilmesi; gerekli ise test edilecek tarafın belirlenmesini, mevcut duruma en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçimini ve uygulanmasını, test edilecek finansal göstergiyi (işleme dayalı kâr yönteminin söz konusu olduğu durumlarda), emsallerin seçimini ve gerekli ise bu emsallerde yapılması gereken düzeltmeleri etkileyecek ilgili faktörlerin belirlenmesini amaçlamaktadır.

A.3.1 Mükellefin müstakil ve birleşik işlemlerinin değerlendirilmesi

3.9 Emsal koşulların en hassas şekilde tahmin edilebilmesi için; emsallere uygunluk ilkesinin, işlem bazında uygulanması ideal durumdur. Ancak; farklı işlemlerin çok yakından bağlantılı ve birbirinin devamı niteliğinde olması nedeniyle, ayrı ayrı değerlendirilmesinin mümkün olmadığı durumlara da sıklıkla rastlanmaktadır. Örnek verecek olursak: 1. Mal veya hizmetlerin teminine ilişkin bazı uzun vadeli anlaşmalar, 2. Gayrimaddi varlıkların kullanımı ve 3. Her bir ürün veya işlemin fiyatının ayrı ayrı belirlenmesinin anlamlı olmadığı, birbiriyle yakından ilişkili bir ürün grubunun (ör. üretim hattındaki ürünler) fiyatlandırılması. Bir diğer örnek ise, üretime yönelik teknik bilginin lisanslanması ve zorunlu bileşenlerinin ilişkili üreticilerden birine arzı olabilir; bu durumda iki unsurun emsallere uygunluk şartlarının ayrı ayrı değil de, birlikte değerlendirilmesi daha mantıklı olabilir. Bu tür işlemler, emsallere uygunluk bakımından en uygun yöntem kullanılarak, birlikte değerlendirilmelidir. Bir işlemin ilişkili bir işletme üzerinden yapılması da örnekler arasında sayılabilir; bu durumda da her bir işlemi ayrı ayrı değerlendirmeye almak yerine, bunları bir bütün olarak göz önünde bulundurmak daha uygun olabilir.

3.10 Mükellefin işlemlerinin birleştirilebileceği duruma bir başka örnek ise, portföy yaklaşımları ile ilgilidir. Portföy yaklaşımı, bir mükellefin portföyde yer alan tek bir ürün yerine portföyün tamamından uygun kârı elde etmek amacıyla belirli işlemleri grup haline getirmesini kapsayan bir ticari stratejidir. Örneğin bazı ürünler, mükellef tarafından daha sonra yine kendisi tarafından yüksek kârla satılabileceğinden ve diğer bazı ürün ve/veya hizmetler için talep yaratabileceğinden dolayı düşük kârla, hatta zararla pazarlanabilmektedir (ör. kahve otomatları ve kahve kapsülleri veya yazıcı ve kartuşlar gibi malzemelerle satış sonrası ürünleri). Benzer yaklaşımlar, farklı iş alanlarında görülebilir. Portföy yaklaşımları, karşılaştırılabilirlik analizinde ve emsallerin güvenilirliği araştırılırken göz önünde bulundurulması gerekebilecek bir ticari stratejinin örneklerindendir. Ticari stratejiler konusunda bk. paragraf 1.59-1.63. Öte yandan, 1.70-1.72 no'lu paragraflarda da tartışıldığı üzere bu değerlendirmeler, zaman içinde karşılaşılabilecek sürekli zararları ve kötü performansları açıklamamaktadır. Ayrıca, portföy yaklaşımlarının kabul edilebilir olmaları için makul uygulama hedeflemelerine gidilmesi gerekir. Nitekim farklı işlemlerin farklı ekonomik mantık içermesi nedeniyle ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği durumlarda; mükellefçe, şirket ölçeğinde bir transfer fiyatlandırması yöntemi uygulamak üzere portföy yaklaşımlarına başvurulmamalıdır. Bakınız paragraf 2.78-2.79. Son olarak, yukarıda yer alan yorumlar; bir ÇÜİ içindeki bir işletmenin aynı grubun bir başka şirketine kazanç sağlamak amacıyla emsalin altında kâr elde etmesinin kabul edilebilir olduğu, sonucu çıkarılacak şekilde yanlış anlaşılmamalıdır. Bakınız paragraf 1.71.

3.11 İlişkili işletmeler arasında yapılan bazı müstakil işlemlerin koşulların emsaline uygun olup olmadığının belirlenmesi amacıyla birlikte ele alınması gerekirken, bu tür işletmeler arasındaki diğer bazı toplu işlemlerin ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekebilir. Bir ÇÜİ, patent lisansları, teknik bilgi ve ticari marka, teknik ve idari hizmetler ile üretim tesisi kiralaması gibi pek çok faydayı tek bir işlem gibi topluca ele alabilir ve tek bir fiyat oluşturabilir. Bu tür bir düzenleme, genellikle “paket anlaşma” olarak adlandırılır. Bu kadar geniş kapsamlı paketler, genellikle mal satışını kapsamaz, ancak malların satış fiyatları, beraberinde bir takım hizmetlerin sunulmasını da kapsayabilir. Paketin unsurlarının ayrıştırılması gereken bazı durumlarda, paketi bütün olarak ele almak rasyonel olmayabilir. Bu durumlarda, farklı unsurlar için farklı transfer fiyatları belirlenmesinin ardından vergi idaresi, yine de tüm paket için emsallere uygunluk ilkesini göz önünde bulundurmalıdır.

3.12 Kontrol dışı işlemlerde bile paket anlaşmalar, iç hukuk veya uluslararası gelir vergisi anlaşmaları (çifte vergilendirme anlaşmaları gibi) açısından farklı vergi düzenlemelerine konu unsurları bir araya getirebilir. Örneğin telif ücretleri stopaja tabi tutulurken, kira ödemeleri net vergilendirmeye konu olabilir. Bu tür durumlarda, transfer fiyatını yine paket bazında belirlemek uygun olabilir. Bundan sonra da vergi idaresi, diğer vergisel nedenlerle paketin unsurlarına fiyat belirlemek gerekip gerekmediğini kararlaştırabilir. Bu kararın verilmesinde vergi idareleri ilişkili işletmeler arasındaki paket anlaşmalar, bağımsız işletmeler arasındaki benzer nitelikli anlaşmalar gibi değerlendirmelidir. Mükellefler, paket anlaşmanın uygun transfer fiyatlandırmasını yansıttığını kanıtlamaya hazırlıklı olmalıdır.

A.3.2 Kasıtlı mahsuplar

3.13 Kasıtlı mahsup işlemi, ilişkili kişilerin bilinçli bir biçimde kontrol edilen işlemlerinin kapsamına dâhil ettikleri mahsup işlemidir. Bu işlem, ilişkili bir işletmenin grup bünyesinde yer alan bir diğer ilişkili işletmeye bir menfaat sağlaması ve sağladığı bu menfaat karşılığında, bu menfaati bir ölçüde dengeleyebilen bir menfaati temin ettiği durumlarda gerçekleştirilir. Vergi yükümlülüğünün değerlendirilebilmesi amacıyla, işleme ilişkin net kazancın veya -eğer varsa- kaybın göz önünde bulundurulabilmesi için; ilişkili kişilerin, her birinin elde ettiği menfaatin karşı tarafa sağladığı menfaat ile tam olarak mahsup edildiğini veya kısmen bedel ödendiğini göstermeleri gerekir. Örneğin, bir işletme diğer bir işletmeye bir patentin kullanım lisansını kendisine başka bir alanda teknik bilgi sağlaması karşılığında verebilir ve bu işlemler sonucunda her iki taraf için de herhangi bir kâr veya zarar oluşmadığını öne sürebilir. Bu tür işlemlere bazen ilişkisiz kişiler arasında da rastlanabilmekte olup, birbirlerine mahsup edilen karşılıklı menfaatlerin değerinin belirlenmesinin emsallere uygunluk ilkesi uyarınca yapılması gerekmektedir.

3.14 Kasıtlı mahsuplar, boyut ve karmaşıklık açısından farklılaşabilmektedir. Bu tür mahsuplar, iki işlemin basit dengesinden (ör. üretiminde kullanılacak olan ham maddeler için uygun bir satın alma bedeli karşılığında, üretilen malların uygun bir fiyat üzerinden satılması gibi), her iki tarafın belirli bir süre içinde tahakkuk eden tüm karşılıklı menfaatlerinin genel anlamda dengelenmesini öngören kapsamlı bir çeşitlilik gösterebilmektedir. Bağımsız işletmeler, sağlayacakları kazanç önceden belirlenip bu konuda önceden bir sözleşme düzenlenmedikçe, bu ikinci tür mahsup düzenlemelerine genellikle girmemektedirler. Aksine bağımsız işletmeler normalde tahsilat ve ödemelerinin birbirlerinden bağımsız bir nakit akışı içinde gerçekleşmesini ve kâr ve zararlarının normal ticari alışverişten kaynaklanmasını tercih ederler.

3.15 Kasıtlı mahsupların yapılmasının kabul edilmesi, vergisel nedenlerle kontrol altındaki işlemler için transfer fiyatlarının emsallere uygunluk ilkesiyle uyumlu olması yönündeki temel gerekliliği değiştirmemektedir. Mükellefler açısından, ilişkili şirketler arasında kasıtlı olarak iki veya daha fazla işleme uygulanan mahsupların göstermeleri ve mahsuplaşmaları da dikkate alarak işlemlerin gerçekleştiği koşulların emsallere uygunluk ilkesiyle uyumlu olduğunu kanıtlamaları (veya konuya ilişkin destekleyici bilgiye sahip olduklarını ve işleme ilişkin yeterli analizleri yaptıklarını gösterebileceklerini bildirmeleri) doğru bir uygulama olabilir.

3.16 İşlemlerin her birinin emsallere uygunluk ilkesine uyumlu olup olmadığının belirlenmesi için ayrı ayrı değerlendirilmeleri gerekli olabilir. İşlemler birlikte incelenecek ise, karşılaştırılabilir işlemlerin seçimine özen gösterilmeli ve 3.9-3.12 inci paragraflardaki tartışma göz önüne alınmalıdır. Farklı ulusal vergi sistemlerinde mahsuplara ilişkin farklı vergi uygulamaları veya iki taraflı bir vergi anlaşmasında ödemelere ilişkin farklı uygulamalar nedeniyle ilişkili kişiler arasındaki uluslararası işlemlere ilişkin mahsupların koşulları, bağımsız işletmeler arasında yurtiçi işlemlere ilişkin mahsuplarla tam olarak uyumlu olmayabilir. Örneğin stopaj vergisi, telif ücretlerinin satış tahsilatlarına mahsubunu karmaşık hale getirebilir.

3.17 Bir mükellef, kasıtsız olarak fazla beyan edilen vergilendirilebilir gelire dayanarak transfer fiyatlandırması uygulamalarına ilişkin incelemedeki düzeltmeye yönelik bir indirim talebinde bulunabilir. Bu indirim talebini kabul edip etmemek vergi idarelerinin inisiyatifindedir. Vergi idareleri ayrıca bu tür talepleri karşılıklı anlaşma usulleri ve ilgili düzenlemeler bağlamında değerlendirebilirler (bk. Bölüm IV).

A.3.3 Göstergesi test edilecek tarafın seçimi

3.18 II nci Bölümde açıklandığı üzere maliyet artı, yeniden satış fiyatı veya işleme dayalı net kâr marjı yöntemlerinden birisi uygulanırken, üzerinden bir mali göstergenin (maliyet artı kâr marjı, brüt kâr marjı veya net kârlılık göstergesi) test edileceği işlemin taraflarından birinin seçimi gereklidir. Göstergesi test edilecek tarafın seçimi, işlemin işlev analizi ile uyumlu olmalıdır. Genel kural olarak, test edilen taraf transfer fiyatlandırması yönteminin en güvenilir şekilde uygulanabileceği ve en güvenilir emsallerin bulunabildiği, yani genelde daha az karmaşık işlev analizleri içeren taraf olacaktır.

3.19 Bu durumu şöyle bir örnekle açıklayabiliriz: A Şirketinin, P1 ve P2 olmak üzere iki tip mal üreterek, başka bir ülkede faaliyet gösteren ilişkili B Şirketine satmakta olduğunu varsayalım. A, P1 ürünlerini üretmek için B'ye ait değerli, özgün gayrimaddi hakları kullanmak ve B tarafından belirlenen teknik şartnameleri takip etmek durumunda olsun. P1 işlem sürecinde A Şirketi, sadece basit işlemleri yerine getirmekte, sürece ilişkin herhangi değerli ve özgün katkı yapmamaktadır. Bu durumda P1 işlemin de test edilen taraf çoğu kez A Şirketi olacaktır. Şimdi de A'nın kendi sahip olduğu ve kullandığı patent ve marka gibi değerli ve özgün gayrimaddi haklarla P2 ürünlerini ürettiğini, B'nin ise bu ürünler için distribütör olduğunu varsayalım. Bu P2 işleminde B, basit fonksiyonları yerine getirmekte ve sürece ilişkin herhangi değerli ve özgün katkı yapmamaktadır. Bu durumda da P2 işlem sürecinin test edilen tarafı B olacaktır.

A.3.4 Kontrol edilen işlemlere ilişkin bilgiler

3.20 Sürecin şartlarına en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçilmesi ve uygulanması için, incelenmekte olan kontrol edilen işleme dair karşılaştırılabilirlik faktörlerine ilişkin olarak ve özellikle de yabancı ilişkili işletme(ler) dâhil kontrol edilen işlemin tüm taraflarının üstlendiği fonksiyon, varlık ve risk bilgilerine ihtiyaç duyulmaktadır. Özellikle, tek taraflı metotlar (II inci Bölümde ayrıntılı olarak tartışılan maliyet artı, yeniden satış fiyatı ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemi gibi) sadece işlemin taraflarından birisi (paragraf 3.18 ve 3.19'da tartışıldığı üzere test edilen taraf) için mali gösterge veya kâr düzeyi göstergesinin incelenmesini gerektirdiğinden, kontrol edilen işlemin doğru bir şekilde nitelendirilmesi ve en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçilmesi için kontrol edilen işlemin karşılaştırılabilirlik faktörlerine ilişkin bazı bilgilere ve özellikle test edilmeyen tarafa ilişkin işlev analizine ihtiyaç duyulmaktadır.

3.21 Durumun gerektirdiği koşullar açısından, 2.1-2.11 inci paragraflarda yer alan kılavuzlar izlenerek belirlenen en uygun transfer fiyatlandırması yöntemi işleme dayalı kâr bölüşümü olduğunda, işlemin yurtiçi veya yurtdışı tüm taraflarına ilişkin mali bilgiye gereksinim duyulmaktadır. Bu yöntemin iki taraflı yapısı dikkate alındığında işleme dayalı kâr bölüşümü yönteminin uygulanması, özellikle işleme taraf yabancı ilişkili işletmeye ilişkin ayrıntılı bilgi sağlanmasını gerektirmektedir. Bu bilgiler, taraflar arasındaki ilişkiyi doğru bir şekilde tanımlamak ve kâr bölüşümü yönteminin uygunluğunu göstermeye yarayacak beş karşılaştırılabilirlik unsuruna ilişkin bilgileri ve mali bilgileri (dağıtılacak müşterek kârların belirlenmesi ve kârların dağıtılması, ilişkili yabancı işletme dâhil işlemin tüm taraflarının mali bilgilerine dayanmaktadır.) kapsar. Buna göre, mevcut şartlar açısından en uygun transfer fiyatlandırması yöntemi işleme dayalı kâr bölüşümü olduğunda; kâr dağılımını hesaplamak için gerekli mali veriler dâhil olmak üzere, işlemin tarafı ilişkili yabancı şirkete ait gerekli bilgileri mükelleflerin vergi idarelerine sağlamaya hazır olması gerekecektir.

3.22 2.1-2.11 paragraflarda yer alan açıklamalar izlenerek belirlenen en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin, mevcut durum ve koşullar itibarıyla tek taraflı bir yöntem olduğunda; paragraf 3.20’de bahsi geçen bilgilerin yanı sıra, yerli veya yabancı şirket olmasına bakılmaksızın teste tabi tarafın mali bilgilerine de ihtiyaç duyulmaktadır. Bu durumda, en uygun yöntem maliyet artı, yeniden satış fiyatı veya işleme dayalı net kâr marjı yöntemlerinden birisiye ve teste tabi taraf yabancı işletme ise; seçilen yöntemi yabancı şirkete güvenilir bir şekilde uygulayabilmek ve teste tabi olmayan tarafın ülkesindeki vergi idaresinin test edilen yabancı şirkete yönelik bu uygulamayı inceleyebilmesine olanak sağlamak için yeterli bilgiye ihtiyaç duyulacaktır. Buna karşın, belirli bir tek taraflı yöntem en uygun yöntem olarak seçildiğinde ve teste tabi taraf bir yerli şirket olduğunda; vergi idaresinin, ilişkili yabancı şirkete ait mali bilgilere ihtiyaç duyması için genelde bir neden bulunmamaktadır.

3.23 Yukarıda açıklandığı üzere; transfer fiyatlandırması analizi, kapsamı özellikle kullanılan transfer fiyatlandırması yöntemine bağlı olarak, ilişkili yabancı şirketlere ait bazı bilgilere erişimi gerektirir. Bununla birlikte, 5.11 no’lu paragrafta belirtildiği üzere; bu tür bilgilerin toplanması, mükelleflerin kendilerine ilişkin bilgilerin toplanması esnasında karşılaşmadıkları bazı güçlüklerle karşılaşmalarına neden olabilir. Belgelendirmeye ilişkin kurallar ve/veya süreçler oluşturulurken, bu güçlüklerin göz önünde bulundurulması gerekir.

A.4 Karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler

A.4.1 Genel olarak

3.24 Karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem; iki bağımsız taraf arasında gerçekleşen, incelenmekte olan kontrol edilen işlemle karşılaştırılabilir nitelikte olan işlemdir. Kontrol dışı işlem, kontrol edilen işlemin bir tarafı ile ilişkisiz bir taraf (iç emsal) arasındaki veya her ikisi de kontrol edilen işlemin tarafı olmayan ilişkisiz iki taraf (dış emsal) arasındaki karşılaştırılabilir bir işlem olabilir.

3.25 Bir mükellefin kontrol edilen işlemleri ile aynı veya başka bir ÇÜİ grubu üyesi tarafından yürütülen kontrol edilen işlemlerin karşılaştırılması, emsallere uygunluk ilkesiyle bağdaşmaz. Bu nedenle de vergi idaresi tarafından yapılan transfer fiyatlandırması düzeltmesine dayanak olmak veya mükellefin transfer fiyatlandırması uygulamasına destek olmak üzere kullanılamaz.

3.26 Azınlık hissedarların varlığı; mükellefin kontrol edilen işlemlerinin sonuçlarının, emsaline yakın olmasına yol açan etkenlerden olabilir; fakat bu durum, özünde kendi başına belirleyici değildir. Azınlık hissedarların etkisi, azınlık hissedarın ana şirketin veya iştirakin sermayesine katılımının olup olmadığı ve grup içi işlemlerin fiyatlandırılmasında bir etkisinin bulunup bulunmadığı gibi çok sayıda faktöre bağlıdır.

A.4.2 İç emsaller

3.27 Paragraf 3.4'te tanımlanan tipik sürecin 4 ncü adımı, halihazırda varolan (eğer var ise) iç emsallerin gözden geçirilmesidir. İç emsaller, dış emsallere göre incelenmekte olan işlemle daha yakın ve doğrudan ilişki halinde olabilirler. İç emsal ve kontrol edilen işlem için benzer muhasebe standartları ve uygulamaları geçerli olacağından mali analiz, daha kolay ve daha güvenilir olabilecektir. Ayrıca, iç emsallere ilişkin bilgilere ulaşmak; hem daha eksiksiz, hem de daha az masraflı olabilir.

3.28 Öte yandan, iç emsaller her zaman daha güvenilir olmadığı gibi bir mükellef ile ilişkisiz bir taraf arasındaki herhangi bir işlemin aynı mükellef tarafından yürütülen kontrol edilen işlemler açısından güvenilir bir emsal olması da her zaman söz konusu değildir. İç emsallerin (eğer var ise), karşılaştırılabilirliğin beş faktörünü dış emsallerle aynı şekilde yerine getirmesi gerekir (bk. paragraf 1.38-1.63). Karşılaştırılabilirlik düzeltmelerine ilişkin kılavuz açıklamalar, iç emsallere de teşmil edilebilir (bk. paragraf 3.47-3.54). Örneğin bir mükellefin belli bir malı ürettiğini, bu malın önemli bir kısmını ilişkili yabancı bir perakendeciye, aynı ürünün az miktardaki bir kısmını da bağımsız bir satıcıya sattığını farz edelim. Böyle bir durumda, satılan miktarlar arasındaki fark iki işlemin karşılaştırılabilirlik durumunu bariz bir şekilde etkileyecektir. Bu tür bir farklılığın etkilerini bertaraf edecek uygun düzeltmeleri yapmanın

mümkün olmaması durumunda, mükellef ve ilişkisiz müşterisi arasındaki işlemin güvenilir bir emsal olması pek muhtemel değildir.

A.4.3 Dış emsaller ve bilgi kaynakları

3.29 Potansiyel dış emsallerin belirlenmesi için kullanılacak çok sayıda bilgi kaynağı mevcuttur. Bu alt Bölümde; ticari veri tabanları, yurt dışı emsaller ve mükelleflerin erişimine açık olmayan bilgilere ilişkin konular tartışılmaktadır. Ayrıca, güvenilir iç emsallerin mevcudiyeti durumunda dış emsal arayışına girmek gereksiz olabilecektir (bk. paragraf 3.27-3.28).

A.4.3.1 Veri tabanları

3.30 Yaygın olan bilgi kaynağı, kurumsal yapıda idareye sahip şirketlerin muhasebe bilgilerini arama ve istatistiksel analize uygun olarak elektronik formatta sunan düzenleyicilerin geliştirdiği ticari veri tabanlarıdır. Bu veri tabanları, dış emsalleri bulmanın pratik ve maliyet etkin bir yolu olabilirken, kimi zaman da vakanın mahiyetine ve şartlarına göre en güvenilir bilgi kaynağı olabilirler.

3.31 Ticari veri tabanlarının kullanımına ilişkin birtakım sınırlamalar mevcuttur. Bu ticari veri tabanları genel kullanıma açık bilgilere dayandığından ve şirketler hakkındaki bilgilerin halka açıklık oranı her ülkede aynı olmadığından, bunlara erişim tüm ülkelerde mümkün olmayabilir. Öte yandan, erişim mümkün olduğunda da, bunlar tüm şirketler açısından aynı tür bilgileri içermeyebilir; nitekim belgeleme ve raporlama gereklilikleri şirketin yasal yapısına ve borsada kayıtlı olup olmasına göre değişiklik gösterebilir. Bu veri tabanları transfer fiyatlandırması amaçlı olarak düzenlenmediğinden, bunların kullanılıp kullanılmayacağına veya nasıl kullanılacağına karar verilirken dikkatli olunmalıdır. Ticari veri tabanları, tercih edilen transfer fiyatlandırması yöntemini destekleyecek kadar detaylı bilgiyi her zaman sağlayamayabilirler. Tüm veri tabanları aynı düzeyde detay içermez ve benzer düzeyde bir güvenceyle kullanılamaz. Pek çok ülkede ticari veri tabanları, işlemlerden ziyade şirketlerin mali sonuçlarını karşılaştırma amacıyla kullanılmaktadır; zira üçüncü kişilere ilişkin işleme dayalı bilgiler her zaman ulaşılabilir olamamaktadır. İşleme dayalı olmayan üçüncü kişi verilerinin kullanımına ilişkin tartışma için paragraf 3.37'ye bakınız.

3.32 İç emsallerin mevcut olduğu durumlarda olduğu gibi farklı kaynaklardan güvenilir bilgi edinmenin mümkün olması halinde, ticari veri tabanlarının kullanımına gerek olmayabilir. Kullanıldıklarında da, ticari veri tabanları tarafsız olarak kullanılmalı ve bu veri tabanlarının, güvenilir emsal bilgilerin belirlenmesine yönelik kullanılması için gereken çaba sarf edilmelidir.

3.33 Ticari veri tabanlarının kullanımı, niceliğin niteliğin önüne geçmesine yol açmamalıdır. Uygulamada, bir veri tabanından elde edilebilecek karşılaştırılabilirlik düzeyinin değerlendirilmesine esas bilgilerin kalitesi dikkate alındığında, ticari veri tabanı kullanılarak bir karşılaştırılabilirlik analizi yapılması bile başlı başına analizin güvenilirliği konusunda soru işaretlerine yol açabilmektedir. Bu soru işaretlerine çözüm getirmek amacıyla; veri tabanı araştırmalarının, mevcut durum ve şartlara bağlı olarak kamuya açık diğer bilgilerle geliştirilmesi gerekebilir. Veri tabanı araştırmasında diğer bilgi kaynaklarına dayanılarak yapılan bu tür bir iyileştirme, kaliteyi standart yaklaşımlara nazaran yükseltme maksadını taşır ve hem mükellefler/uygulayıcılar, hem de vergi idareleri tarafından yapılan veri tabanı araştırmaları için geçerlidir. Konu, mükelleflere maliyet ve uyum yükü oluşturulmasına yönelik 3.80-3.83 no'lu paragraflardaki tartışmalar ışığında anlaşılabilir.

3.34 Bazı danışmanlık firmaları tarafından geliştirilen ve kullanılmakta olan özel veri tabanları da mevcuttur. Özel veri tabanları, piyasanın daha sınırlı bir kısmına dayandığı durumlarda, geniş kitlelere pazarlanan ticari veri tabanlarına ilişkin yukarıda değinilen sorunlara ek olarak, verinin kapsamı konusunda başka birtakım kaygılara da yol açmaktadır. Bir mükellef transfer fiyatlarına dayanak olarak özel mülkiyete mahsus veri tabanlarını kullandığında vergi idaresi, şeffaflık gerekçesi ile mükellefin rakamlarını incelemek amacıyla veri tabanına erişim talep edebilir.

A.4.3.2 Yabancı kaynaklı veya yerli olmayan emsaller

3.35 Mükellefler, her zaman ülke düzeyinde karşılaştırılabilir veri araştırması yapmazlar (ör. yerli düzeyde yeterli veri mevcut olmadığında ve/veya bir ÇUI'nin çeşitli şirketleri için karşılaştırılabilir işlev analizleri mevcut olduğunda uyum maliyetlerini düşürmek için). Yerli olmayan emsaller, sadece yerli olmamaları nedeniyle hemen reddedilmemelidir. Yerli olmayan emsallerin güvenilir olup olmadığının belirlenmesi, vaka bazında ve beş karşılaştırılabilirlik faktörüne uygunluk düzeyine göre yapılmalıdır. Karşılaştırılabilir değerlere yönelik olarak bir bölgesel araştırmanın dünyanın belli bir bölgesinde faaliyet göstermekte olan bir ÇUI'nin çok sayıda ilişkili işletmesi tarafından kullanılıp kullanılamayacağı, bu işletmelerin her birinin faaliyetlerini yürütmekte olduğu hususi şartlara bağlıdır. Piyasa farklılıkları ve birden fazla ülkeyi kapsayan analizler için, bk. paragraf 1.57-1.58. Muhasebe standartları arasındaki farklılıklar da sıkıntılara yol açabilmektedir.

A.4.3.3 Mükelleflere açık olmayan bilgiler

3.36 Vergi idarecileri, diğer mükelleflere yönelik incelemelerden veya diğer kaynaklardan elde ettikleri ve mükelleflere açık olmayan bazı bilgilere sahip olabilirler. Bununla birlikte, mükelleflere kendi pozisyonlarını savunmalarına yeterli ölçüde imkân sağlayacak ve mahkemelerin etkin bir yargısal denetim yapmasını temin edecek şekilde, dâhili gizlilik şartlarının sınırları içinde gerekli açıklamalar yapılmadığı sürece; vergi idaresinin, böyle bir veriye dayanarak uygulayacağı transfer fiyatlandırması yöntemi adil olmayacaktır.

A.4.4 İşlem bazında olmayan üçüncü taraf verilerinin kullanımı

3.37 Transfer fiyatlandırması yöntemlerinin işlem odaklılığı ve mükellefin kontrol edilen işlemlerini bir bütün olarak ele alması ihtimali gibi hususlar 3.9-3.12 no'lu paragraflarda tartışılmaktadır. Burada sorulabilecek bir başka soru, işlem bazında olmayan üçüncü taraf verilerinin bir mükellefin kontrol edilen işlemleri (veya 3.9-3.12 no'lu paragraflarda belirtilen kılavuz açıklamalarına göre toplanan işlemler dizini) açısından güvenilir bir emsal olup olmayacağıdır. Uygulamada, genellikle; ulaşılabilir üçüncü taraf verileri, uygulanan muhasebe standartlarına göre şirket genelinde veya alt birim düzeyinde toplu verilerdir. Bu tür işlem bazında olmayan üçüncü taraf verilerinin, mükellefin kontrol edilen işlemleri veya 3.9-3.12 no'lu paragraflarda belirtilen kılavuz açıklamalara göre toplanan işlemler dizini açısından güvenilir bir emsal olup olmayacağı; özellikle, üçüncü tarafın kayda değer şekilde farklı işlemler gerçekleştirip gerçekleştirmediğine bağlıdır. Bölünmüş veriler mevcut ise; bunlar, gruplandırılmamış şirket geneline ait verilerden daha iyi emsaller sunabilmektedir. Nitekim; bölünmüş veriler, harcamaların birimler arasındaki dağılımına ilişkin soru işaretlerine yol açmakla birlikte daha işlem odaklıdır. Benzer şekilde, emsallere yansıyan faaliyetlerin mükellefin kontrol edilen işlemler dizinine karşılık geldiği belli durumlarda; şirket geneline ait üçüncü taraf verileri, üçüncü taraf bölünmüş verilerden daha iyi emsaller sağlayabilir.

A.4.5 Geçerli emsallere ulaşmada sınırlar

3.38 Potansiyel emsallerin belirlenmesi, en güvenilir verilerin bulunması amacıyla ve bunların her zaman mükemmel olmayabileceği bilinciyle gerçekleştirilmelidir. Örneğin, ilişkisiz işlemler, belli piyasa ve sektörlerde nadir görülebilmektedir. Bu durumda, vaka bazında

pragmatik bir çözüm bulunması gerekebilir. Bu çözüm, aynı sektörde ve karşılaştırılabilir bir coğrafi piyasada fakat farklı iş stratejilerine ve modellerine veya kısmen farklı ekonomik şartlara sahip üçüncü taraflarca yapılmakta olan kontrol dışı işlemlere ilişkin bilgilerin kullanımı olabileceği gibi; aynı endüstri dalında, ancak farklı coğrafi piyasalarda gerçekleşen kontrol dışı işlemlere ilişkin bilgilerin veya aynı coğrafi piyasada, ancak farklı endüstri dallarında gerçekleşen kontrol dışı işlemlere ilişkin bilgilerin kullanımı ve aramanın genişletilmesi olabilir. Bu farklı seçenekler arasında yapılacak tercih, durumun şartlarına ve özellikle analizin güvenilirliğine ilişkin beklenen karşılaştırılabilirlik kusurlarının büyüklüğüne bağlı olacaktır.

3.39 İşleme ilişkin tarafların her birinin gayrimaddi varlık katkılarının değerli ve benzersiz olması nedeniyle, (bk. paragraf 2.109) karşılaştırılabilir veri olmaması gibi uygun durumlarda; kâr bölüşüm yöntemine başvurulabilir. Bununla birlikte, karşılaştırılabilir verilerin sınırlı ve eksik olduğu durumlarda bile, en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçimi tarafların işlev analizi ile uyumlu olmalıdır (bk. paragraf 2.2).

A.5 Potansiyel emsallerin seçimi veya reddi

3.40 Potansiyel olarak karşılaştırılabilir sayılabilecek üçüncü taraf işlemlerinin belirlenebileceği iki temel yol vardır.

3.41 “Eklemeli” yaklaşım olarak nitelendirilebilecek olan ilk yöntem; araştırmayı yapanın, potansiyel olarak karşılaştırılabilir sayılabilecek işlemleri gerçekleştirdiği düşünülen üçüncü tarafların listesini hazırlamasıdır. Daha sonra, bu üçüncü taraf işlemlerinin önceden belirlenen karşılaştırılabilirlik kriterlerine göre kabul edilebilir emsaller olup olmadığının belirlenmesi amacıyla bilgi toplanır. Bu yaklaşım; analizde yer alan tüm işlemlerin, mükellefin faaliyet göstermekte olduğu piyasadaki iyi bilinen oyuncular tarafından yerine getirildiği göz önüne alındığında, muhtemelen iyi odaklanmış sonuçlar sağlayacaktır. Yukarıda belirtildiği üzere, yeterli bir tarafsızlık derecesine ulaşılabilmesi için sürecin; şeffaf, sistematik ve doğrulanabilir olması önemlidir. Araştırmayı yapanın, incelenmekte olan kontrol edilen işlemle karşılaştırılabilecek olan işlemlerle ilgili üçüncü taraflara ilişkin bilgi sahibi olması durumunda; “eklemeli” yaklaşım, kullanılabilecek yegane yaklaşım olabilir. “Eklemeli” yaklaşımın, iç emsallerin belirlenmesi konusunda, aşağıda açıklanan yaklaşımla benzerlikler sergilediğini belirtmekte fayda vardır. Uygulamada “eklemeli” yaklaşım, hem iç hem de dış emsalleri kapsayabilir.

3.42 İkinci yöntem olan “indirgemeli” yaklaşım, aynı faaliyet sektöründe yer alan, benzer geniş kapsamlı işlevleri yerine getiren ve ekonomik özellikleri açıkça farklılık göstermeyen şirketlerin geniş bir listesinin hazırlanmasıyla başlar. Daha sonra bu liste, seçim kriterleri ve kamuya açık bilgiler (ör. veri tabanlarından, internet sitelerinden ve mükellefin bilinen rakiplerinden elde edilen bilgiler) kullanılarak daraltılır. Uygulamada, “indirgemeli” yaklaşım, bir veri tabanının araştırılması ile başlar. Bu nedenle, iç emsaller ve dış emsaller hakkındaki bilgi kaynaklarına ilişkin kılavuz açıklamaların izlenmesi önemlidir (bk. paragraf 3.24-3.39). Ayrıca “indirgemeli” yaklaşım, tüm durumlar ve tüm yöntemler için uygun olmayıp; bu Bölümde yer alan tartışma, 2.1-2.11 no’lu paragraflarda yer alan transfer fiyatlandırması yöntemini seçmeye yönelik kriterleri etkileyecek şekilde yorumlanmamalıdır.

3.43 Uygulamada, potansiyel emsallerin reddi veya kabulü için hem nicel, hem de nitel kriterler kullanılır. Nitel kriter örnekleri, ürün portföylerinde ve iş stratejilerinde görülebilir. En sık rastlanan nicel kriterler aşağıda sıralanmaktadır:

- Satışlar, Varlıklar ve Çalışan Sayısı şeklindeki büyüklük kriteri: İşlemlerin mutlak değeri veya faaliyetler içindeki payı, satıcı ve alıcının göreceli rekabet pozisyonunu, dolayısıyla da karşılaştırılabilirliğini etkileyebilir.
- Teste tabi tutulan taraf değerli gayrimaddi varlıklara sahip değilse veya büyük AR-GE harcamaları yapmamakta ise; değerli gayrimaddi varlıklara sahip veya büyük AR-GE harcamaları yapan şirketlerin incelemenin dışında tutulması için, Gayrimaddi Varlıkların Değeri/Toplam Net Varlıklar Değeri oranı veya Araştırma&Geliştirme (AR-GE)/Satışlar oranı gibi maddi olmayan varlıklara ilişkin kriterlere başvurulabilir.
- İlgili olması durumunda, ihracat satışlarının (Yurt Dışı Satışlar/Toplam Satışlar) önemine ilişkin kriter.
- İlgili olması durumunda stokların mutlak veya nispi değerine ilişkin kriter.
- Yeni başlayan şirketler, iflas etmiş şirketler vb. gibi uygun bir karşılaştırmaya müsait olmayan özel durumlardaki üçüncü tarafların inceleme dışında bırakılmasına ilişkin kriter.

Seçim kriterinin tercih edilip uygulanması, her bir durumun mahiyet ve şartlarına bağlı olup; yukarıdaki liste sınırlayıcı veya emredici değildir.

3.44 “İndirgemeli” yaklaşımının “eklemeli” yaklaşıma göre bir avantajı, daha sık tekrarlanabilir ve şeffaf oluşudur. Bu yaklaşım ayrıca, gözden geçirmenin sürece ve göz önüne alınan kritere yoğunlaşması nedeniyle daha kolay doğrulanabilmektedir. Öte yandan; “indirgemeli” yaklaşımının sonuçlarının kalitesi, kullanılmakta olan araştırma araçlarının kalitesine (ör. bir veri tabanı kullanıldığında bu veri tabanının kalitesi ve yeteri kadar ayrıntılı bilgi edinme ihtimali gibi) bağlıdır. Bu durum, karşılaştırılabilirlik analizinde veri tabanlarının güvenilirliği ve kullanım kolaylığının sorgulanabilir olduğu ülkelerde pratik bir sınırlama sağlayabilmektedir.

3.45 Bir yaklaşımın diğerine göre sistematik olarak tercih edilmesi uygun olmayacaktır; nitekim durumun şartlarına göre “eklemeli” veya “indirgemeli” yaklaşım veya her ikisinin karışımı uygun olabilir. “Eklemeli” veya “indirgemeli” yaklaşımlar, genellikle tek başlarına kullanılmaz. Tipik bir “indirgemeli” yaklaşımda kamuya açık veri tabanlarının araştırılmasının yanı sıra bilinen rakipler gibi salt indirgemeli yaklaşım takip edildiğinde incelemeye dâhil edilmeyecek olan üçüncü taraflar (veya incelemeye konu mükellefin işlemleri ile potansiyel olarak emsal olabilecek işlemleri yürütmekte olan üçüncü taraflar) da incelemeye dâhil edilir. Bu tür durumlarda “eklemeli” yaklaşım, “indirgemeli” yaklaşıma dayanarak yapılan araştırmayı geliştirmek üzere bir araç olarak işlev görür.

3.46 Potansiyel emsalleri tanımlamakta izlenen süreç, karşılaştırılabilirlik analizinin en önemli unsurlarından biridir ve şeffaf, sistematik ve doğrulanabilir olmalıdır. Özellikle, seçim kriteri tercihi, analizin sonucu açısından kritik önemdedir ve karşılaştırılan işlemlerin en anlamlı ekonomik özelliklerini yansıtmalıdır. Karşılaştırılabilir değerlerin seçiminde sübjektif yargıların tamamen ortadan kaldırılması olanaklı olmayabilir; ancak sübjektif yargılar söz konusu olduğunda tarafsızlığı geliştirmek ve şeffaflığı sağlamak üzere yapılabilecek çok şey vardır. Sürecin şeffaflığının sağlanması, potansiyel emsalleri seçmekte kullanılan kriterler ile potansiyel emsallerin bazılarının seçimin dışında tutulma nedenlerinin açıklanabilme derecesine bağlı olabilir. Sürecin tarafsızlığının artırılması ve şeffaflığının sağlanması ayrıca; süreci inceleyen kişinin (mükellef veya vergi idaresi), izlenen sürece ilişkin bilgilere ve aynı veri kaynaklarına erişimine de bağlı olabilir. Emsallerin belirlenmesi sürecinin belgelendirilmesi konuları, Bölüm V’de tartışılmaktadır.

A.6 Karşılaştırılabilirlik düzeltmeleri

3.47 Karşılaştırılabilir değerlerin düzeltilmesi ile kesinlik ve güvenilirlik gereksinimi hususları; bu Rehberde hem emsallere uygunluk ilkesinin genel uygulamasında, hem de özel olarak her bir yöntem bağlamında çeşitli defalar vurgulanmıştır. Paragraf 1.33’de belirtildiği üzere, karşılaştırılabilir olmak; karşılaştırılmakta olan durumlar arasındaki (eğer varsa) hiçbir farklılığın, incelenmekte olan durumu yöntem açısından kayda değer biçimde etkilememesi veya bu tür farklılıkların etkilerini ortadan kaldıracak makul doğrulukta düzeltmelerin yapılabilmesi anlamına gelmektedir. Karşılaştırılabilirlik düzeltmelerinin belirli bir konuda uygulanıp uygulanmayacağı (ve uygulanacaksa hangi düzeltmelerin uygulanacağı) konusu, C Kısmında yer alan maliyet ve uyum yükümlülükleri tartışmalarının ışığında değerlendirilmesi gereken bir karardır.

A.6.1 Karşılaştırılabilirlik düzeltmelerinin farklı türleri

3.48 Karşılaştırılabilirlik düzeltmelerine örnek olarak; kontrol edilen ve kontrol dışı işlemler arasında farklı muhasebe uygulamalarından kaynaklanabilecek farklılıkların ortadan kaldırılmasını sağlayacak uyumlaştırma düzeltmeleri; karşılaştırılabilir olmayan büyük miktarlardaki işlemleri ortadan kaldırmak amacıyla mali verilerin bölünmesi; sermaye, fonksiyonlar, varlıklar ve riskler açısından oluşabilecek farklılıklara yönelik düzeltmeler sayılabilir.

3.49 Alacaklı hesaplar, borçlu hesaplar ve stok düzeylerindeki farklılıkları yansıtmak üzere bir net işletme sermayesi düzeltmesi örneği III üncü Bölüm ekinde sunulmuştur. Bu tür düzeltmelerin uygulamada var olması, bunların rutin veya zorunlu olarak kullanılması gerektiği anlamına gelmemektedir. Bilakis, bu tür düzeltmeler önerilirken (her tür düzeltme için geçerli olduğu üzere) karşılaştırılabilirlik düzeyinde bir gelişme görülmesi gerekir. Öte yandan, kontrol edilen ve kontrol dışı tarafların göreceli işletme sermayesi düzeyi arasındaki büyük farklılık, potansiyel emsallerin karşılaştırılabilirlik özelliklerinin daha fazla sorgulanmasıyla sonuçlanabilir.

A.6.2 Karşılaştırılabilirlik düzeltmelerinin amacı

3.50 Karşılaştırılabilirlik düzeltmeleri, ancak ve sadece sonuçların güvenilirliğini artıracak ise kullanılmalıdır. Düzeltme yapılması düşünülen farklılığın önemi, düzeltmeye konu verilerin niteliği, düzeltmelerin amacı ve yaklaşımın güvenilirliği gibi konular; düzeltmelerin yapılmasında dikkate alınan unsurlardır.

3.51 Karşılaştırılabilirlik düzeltmelerinin sadece yapılan mukayese üzerinde önemli bir etki yaratacak farklılıklar için uygun olduğunun altını çizmekte fayda görülmektedir. Mükellefin kontrol edilen işlemi ile üçüncü taraf emsaller arasında her zaman bazı farklılıklar olacaktır.

Karşılaştırmanın güvenilirliği üzerinde önemli bir etki yaratmadığı sürece, düzeltilmemiş bir farklılık olsa dâhi karşılaştırma yapmak yerinde olabilir. Öte yandan, önemli karşılaştırılabilirlik unsurları üzerinde çok sayıda veya büyük düzeltmeler yapılması gereksinimi, üçüncü taraf işlemlerinin karşılaştırılabilirlik düzeyinin yeterli olmadığını gösterebilir.

3.52 Düzeltmelerin her zaman kullanılabilir olacağının garantisi yoktur. Örneğin, muhasebe standartları arasında çözülemeyecek önemli farklılıkların olması durumunda; özellikle alacaklar hesapları arasındaki farklılıklara yönelik bir düzeltme faydalı olmayacaktır. Ayrıca; karşılaştırılabilir işlemlere ilişkin araştırma sonuçlarının “bilimsel”, güvenilir ve kesin olduğuna yönelik yanlış bir izlenim yaratmak amacıyla, kimi zaman karmaşık düzeltmeler yapılmaktadır.

A.6.3 Uygulanan düzeltmenin güvenilirliği

3.53 Net işletme (çalışma) sermayesi düzeyleri arasındaki farklılıklara yönelik olanlar gibi bazı karşılaştırılabilirlik düzeltmelerini “rutin” ve tartışmasız olarak kabul ederken ülke riski gibi bazı düzeltmeleri daha sübjektif görerek bunlara daha fazla ispat ve güvenilirlik gereksinimi yüklemek, doğru bir yaklaşım değildir. Sadece karşılaştırılabilirliği geliştirmesi beklenen düzeltmeler yapılmalıdır.

A.6.4 Karşılaştırılabilirlik düzeltmelerinin belgelenmesi ve test edilmesi

3.54 Karşılaştırılabilirlik düzeltmelerinde ihtiyaç duyulan şeffaflık düzeyinin sağlanması, yapılan her bir düzeltmenin açıklanabilirliğine, düzeltmelerin uygun kabul edilme nedenlerine, nasıl hesaplandıklarına, her bir emsal için sonuçları nasıl değiştirdiğine ve karşılaştırılabilirliği nasıl geliştirdiğine bağlıdır. Karşılaştırılabilirlik düzeltmelerinin belgelenmesine ilişkin konular, Bölüm V’de tartışılmıştır.

A.7 Emsal fiyat aralığı

A.7.1 Genel olarak

3.55 Bazı durumlarda; emsallere uygunluk ilkesi, en güvenilir değeri belirleyen tek bir rakama (ör. belli bir fiyat ya da marj) ulaşabilmek üzere uygulanabilmektedir. Bununla birlikte, en uygun yöntem ya da yöntemlerin uygulanması sonucunda; transfer fiyatlandırmasının kesin

bir bilim olmamasından dolayı, göreceli olarak eşit ölçüde güvenilir değerlerin ortaya çıkabildiği durumlar da söz konusu olabilmektedir. Böyle durumlarda; bu emsal değer aralığını oluşturan rakamlar arasındaki farklılıklar, genellikle emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasının yalnızca bağımsız işletmeler arasında oluşabilecek koşullara tahmini olarak yakın koşullar oluşturduğu gerçeğinden kaynaklanıyor olabilir. Bir emsal değer aralığında yer alan farklı noktalar; karşılaştırılabilir koşullar altında karşılaştırılabilir işlemler uygulayabilen birbirinden bağımsız işletmelerin, söz konusu işlem için mutlak olarak, aynı fiyatı uygulamayabileceği gerçeğini de temsil ediyor olabilir.

3.56 Bazı durumlarda, incelenen işlemlerin tümü göreceli olarak eşit derecede karşılaştırılabilir olmayabilmektedir. Bazı kontrol dışı işlemlerin diğerlerinden daha az karşılaştırılabilirlik derecesine sahip olduğunun belirlenmesi mümkün olduğunda, bu işlemlerin elenmesi gerekir.

3.57 Daha düşük karşılaştırılabilirlik düzeyi olan noktaları dışarıda bırakmaya yönelik çaba sarf edildiğinde elde edilen sonuç; emsal değerlerin seçimi için kullanılan süreç ile emsal değerlere ilişkin bilgilerin sınırlılığı veriyken, bazı karşılaştırılabilirlik hatalarının belirlenemediği ve bu nedenle de düzeltme yapmanın mümkün olmadığı çeşitli rakam aralıkları olabilmektedir. Bu tür durumlarda, rakam aralıkları çok sayıda gözlemi de kapsamakta ise; aralığı daraltacak merkezi eğilimleri (kartiller arası bölge veya diğer yüzdeler gibi) dikkate alan istatistiksel araçlar, analizin güvenilirliğini artırmaya yardımcı olabilecektir.

3.58 Bir emsal değer aralığı, aynı zamanda kontrol edilen bir işlemin değerlendirilmesinde birden fazla yöntemin uygulandığı durumlarda da ortaya çıkabilmektedir. Örneğin; benzer düzeyde karşılaştırılabilirliğin elde edilebildiği iki yöntem, kontrol edilen bir işlemin emsallere uygunluk ilkesinin değerlendirilmesinde kullanılabilir. Her iki yöntem de, bu yöntemlerin niteliği ve ilgili yöntemin uygulanışında yer alan verilerin farklılaşmasından dolayı, diğer yöntemden farklı bir ya da birden fazla sonucu doğurabilmektedir. Bununla birlikte; her emsal değer aralığı, kabul edilebilir emsal değer rakamlarından oluşan bir emsal değer aralığının tanımlanmasında potansiyel olarak kullanılabilir. Bu emsal değer aralıklarına ait veriler, örneğin, emsal değer aralıklarının örtüştükleri durumlarda, ya da bunlar örtüşmediklerinde uygulanan yöntemlerin doğruluklarının yeniden gözden geçirilmesinde, emsal değer aralıklarının daha doğru bir biçimde tanımlanmaları bakımından faydalı olabilirler. Çoklu yöntemlerin uygulanışı sonucu elde edilen emsal değer aralıkları açısından genel geçer bir kural belirlemek mümkün değildir; zira bunların uygulanmasıyla elde edilen sonuçlar, emsal değer aralığının belirlenmesinde kullanılan yöntemlerin göreceli güvenilirliklerine ve bu yöntemlerin uygulanışında kullanılan bilginin niteliğinin derecesine bağlı olacaktır.

3.59 En uygun yöntemin (veya bazı durumlarda birden fazla yöntemin; bk. paragraf 2.11) uygulanması çeşitli rakamlardan oluşan bir aralıkla sonuçlandığında; bu aralık içerisindeki noktalar arasında oluşacak büyük miktarda bir sapma, bazı noktaların oluşturulmasında kullanılan verilerin aralık içindeki diğer noktalardan daha az güvenilir olduğunu veya bu durumun düzeltme gerektiren karşılaştırılabilir verilerin niteliğinden kaynaklanabileceğini gösterebilir. Bu tür durumlarda, bu noktaların emsal fiyat aralığında yer almaya uygun olup olmadıklarının değerlendirilmesi için daha yakından analiz edilmeleri gerekmektedir.

A.7.2 Aralıktaki en uygun noktanın seçimi

3.60 Şayet kontrol edilen işlemin ilgili koşulları (ör. fiyat veya marj) emsal fiyat aralığında ise, herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek yoktur.

3.61 Kontrol edilen işlemin ilgili koşulları (ör. fiyat veya marj) vergi idaresi tarafından ortaya konulan emsal fiyat aralığının dışında kalmakta ise, mükellefe kontrol edilen işlemin koşullarının emsallere uygunluk ilkesine uymakta olduğuna ve sonuçlarının emsal fiyat aralığında olduğuna (diğer bir deyişle emsal fiyat aralığının vergi idaresi tarafından ortaya konulandan farklı olduğuna) ilişkin gerekçeli açıklama hakkı verilmelidir. Mükellefin kabul edilebilir bir gerekçe ortaya koyamaması halinde; vergi idaresinin, emsal değer aralığını dikkate alarak kontrol edilen işlemin koşullarının nasıl düzeltileceğini belirlemesi gerekmektedir.

3.62 Aralığın göreceli olarak eşit ve büyük ölçüde güvenilir sonuçları kapsadığı durumda; bu noktanın belirlenmesinde, aralık içinde yer alan herhangi bir noktanın emsallere uygunluk kriterini sağladığı öne sürülebilir. Paragraf 3.57’de tartışıldığı gibi karşılaştırılabilirliğe ilişkin kusurların devam etmesi durumunda, bilinmeyen veya ölçülemeyen karşılaştırılabilirlik kusurlarından kaynaklanabilecek hata riskini en aza indirmek için bu noktayı belirlerken merkezi eğilim ölçüleri (veri setinin belirgin özelliklerine bağlı olarak, örneğin; medyan, ortalama veya ağırlıklı ortalama gibi) kullanılabilir.

A.7.3 Olağandışı sonuçlar: karşılaştırılabilirlik değerlendirmeleri

3.63 Olağandışı sonuçlar, zarar veya aşırı yüksek kâr olabilir. Olağandışı sonuçlar, seçilen yöntemde göz önüne alınan mali göstergeleri (ör. yeniden satış yönteminde brüt kâr veya işleme dayalı net kâr marjı yönteminde net kâr göstergesi gibi) etkileyebilir. Bu tür sonuçlar, normalin altında olmakla birlikte yine de olağanüstü durumları yansıtan istisnai kalemler gibi

diğer kalemleri de etkileyebilir. Potansiyel emsallerin bir veya daha fazlası olağandışı sonuçlar içerdiğinde, bu tür sonuçların nedenlerinin anlaşılması için daha fazla inceleme yapılması gerekebilir. Bunun nedeni karşılaştırılabilirlikte bir kusur veya karşılaştırılabilir üçüncü taraf olabilecek bir işletmenin olağanüstü koşulları olabilir. Olağandışı bir sonuç, sadece önerilen “emsal” değer sonuçlarının diğer emsal önerilerinin gözlenen sonuçlarından çok farklı olmasına göre değil, daha önce gözden kaçmış önemli bir karşılaştırılabilirlik unsurunun açığa çıkarılmasıyla da önlenabilir.

3.64 Bağımsız bir işletme, gelecekteki kârlara ilişkin makul bir beklentisi olmadıkça zarar doğuran faaliyetlere devam etmeyecektir (bk. paragraf 1.70-1.72). Özellikle basit veya düşük risk fonksiyonlarının, uzun vadede kayıp yaratması beklenmemektedir. Ancak bu durum, zarar doğurucu fonksiyonların asla emsal olarak değerlendirilemeyeceği anlamına da gelmez. Genel olarak, ilgili tüm bilgiler kullanılmalı ve zarar eden emsallerin dâhil edilmesi veya dışarıda bırakılması esnasında herhangi bir kural ihlali olmamalıdır. Aslında, karşılaştırılabilirlik statüsünün belirlenmesinde; şirketin mali rakamları değil, içinde bulunduğu koşullar göz önünde bulundurulmalıdır.

3.65 Genel anlamda, kontrol dışı işlemin zarar ediyor olması, onun emsal olarak kabul edilip edilmeyeceğine ilişkin karar verilmesinde daha fazla incelenmesini tetiklemelidir. Zarar içeren işlemlerin/işletmelerin emsaller listesinden çıkarılması gereken koşullar; zararların normal işletme koşullarını yansıtmadığı ve üçüncü taraflarca oluşturulan zararların mükellefin kontrol edilen işlemlerinde üstlendiği risklerle karşılaştırılamayacak düzeyde riskleri yansıttığı durumlardır. Bu nedenle, karşılaştırılabilirlik analizi şartlarını yerine getiren zarar içeren emsaller, sadece zarar gerekçesi ile reddedilmemelidir.

3.66 Diğer potansiyel emsallere oranla anormal derecede yüksek kârlar yaratan potansiyel emsaller için de benzer incelemeler yapılmalıdır.

B. Karşılaştırılabilirlikte zamanlama konuları

3.67 Karşılaştırılabilirlikte; başlangıç zamanı, karşılaştırılabilirlik faktörlerine ilişkin bilginin toplanması ve karşılaştırılabilirlik analizinde kullanılan karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler gibi unsurlara ilişkin zamanlama konuları söz konusudur. Transfer fiyatlandırması belgelendirme gereksinimleri bağlamında, zamanlama konularına ilişkin hususlar için V inci Bölümün 5.3, 5.4, 5.5, 5.9 ve 5.14 no’lu paragraflarına bakınız.

B.1 Başlangıç zamanı

3.68 Esas itibarıyla, kontrol edilen işlemle aynı zaman aralığında gerçekleştirilen karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin (“eşzamanlı kontrol dışı işlemler”) koşulları ile ilgili bilgilerin bir karşılaştırılabilirlik analizinde kullanılabilecek en güvenilir bilgiler olması beklenir; zira bu bilgiler, mükellefin kontrol edilen işlemlerinin gerçekleştiği ekonomik ortamın benzerinde bağımsız tarafların nasıl hareket ettiğini yansıtmaktadır. Ancak eşzamanlı karşılaştırılabilir işlemlere ilişkin bilgiler uygulamada, bilgi toplama zamanlamasına bağlı olarak sınırlı olabilir.

B.2 Bilgilerin toplanma zamanlaması

3.69 Bazı durumlarda mükellefler, grup içi işlemlerin gerçekleştiği sırada, yani öncel (ex-ante) şekilde, bu noktada makul bir çabayla elde edilebilecek bilgiler ışığında emsallere uygunluk ilkesine uymak için gereken çabayı sergilediklerini göstermek üzere transfer fiyatlama belgeleri oluşturabilirler (Bundan böyle “emsal fiyat oluşturma yaklaşımı” olarak adlandırılacaktır.). Bahsi geçen bilgiler; sadece geçmiş yıllara ait karşılaştırılabilir işlemlere ilişkin bilgileri değil, aynı zamanda söz konusu geçmiş yıllar ve kontrol edilen işlemin gerçekleştiği dönemler arasında ortaya çıkmış olması muhtemel ekonomik durum ve piyasaya şartlarındaki değişikliklere ilişkin bilgileri de kapsamaktadır. Aslında, karşılaştırılabilir koşullar altındaki bağımsız taraflar, fiyatlama kararlarını sadece tarihi verilere dayandırmazlar.

3.70 Kimi zaman da mükellefler, kontrol edilen işlemlerinin emsallere uygunluk ilkesi uyumlu olduğunu göstermek amacıyla, ardıl (ex-post) şekilde, bu işlemlerin fiili sonuçlarını teste tabi tutarlar (Bundan böyle “emsal fiyat sonuç testi yaklaşımı” olarak adlandırılacaktır.). Bu tür bir test, genellikle yılsonunda vergi beyannamesi hazırlama sürecinin bir parçası olarak gerçekleşmektedir.

3.71 Hem “emsal fiyat oluşturma”, hem “emsal fiyat sonuç testi” yaklaşımı, hem de bu iki yaklaşımın kombinasyonları, OECD üye ülkelerinde kullanılmaktadır. İki ilişkili işletme arasında, farklı yaklaşımların uygulandığı ve örneğin emsal fiyat oluşturma yaklaşımında göz önünde bulundurulmuş piyasa beklentileri ile emsal fiyat sonuç testi yaklaşımında gözlemlenen fiili sonuçlar arasında uyumsuzluk olması gibi nedenlerle farklı sonuçların ortaya çıktığı bir kontrol edilen işlem gerçekleştiğinde, çifte vergilendirme konusu gündeme gelebilmektedir (bk. paragraf 4.38 ve 4.39). Yetkili makamların, dönem sonu düzeltmelerine ilişkin farklı ülke yaklaşımlarından kaynaklanabilecek çifte vergilendirme sorunlarını Karşılıklı Anlaşma Usulü

(OECD Model Vergi Anlaşmasının 25 inci maddesi) vasıtasıyla çözmek için gereken çabayı sergilemeleri beklenmektedir.

B.3 Başlangıçtaki belirsizlik düzeyi yüksek olup öngörülemeyen durumlar için değerlendirme

3.72 Kontrol edilen bir işlemin test edilmesi esnasında, özellikle de bu testin yapıldığı sırada değerlemenin belirsizlik ihtiva ettiği durumda, öngörülemeyen gelecekteki olayların transfer fiyatlandırması analizinde dikkate alınıp alınmayacağı ve dikkate alınacaksa, bunun nasıl yapılacağı sorusu gündeme gelmektedir. Bu soru, hem vergi mükellefleri hem de vergi idareleri tarafından; bağımsız işletmelerin, değerlendirme belirsizliğini dikkate almak için, karşılaştırılabilir durumlardaki yaklaşımının ne olacağından hareketle çözümlenmelidir.

3.73 Değeri belirsiz olan gayrimaddi varlıkları kapsayan işlemler için 6.28-6.32 nci paragraflarda ve “Gayrimaddi haklar ve yüksek belirsizlikteki değerlemelere ilişkin örnekler” başlıklı Bölüm VI ekinde yer alan mantık, kıyaslama yoluyla değerlendirme belirsizliğinin söz konusu olduğu diğer işlem türlerine de uygulanır. Burada temel sorun; başlangıçtaki değerlemenin, emsal fiyat uygulayan tarafların bir düzeltme mekanizmasına ihtiyaç duyacağı kadar belirsiz olup olmadığına veya değerdeki değişikliğin işlemin yeniden tartışılmasına neden olacak kadar önemli olup olmadığının belirlenmesine ilişkindir. Duruma göre vergi idaresi, karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işleme ilişkin emsal fiyat üzerinde yapılacak bir düzeltme hükmüne veya yeniden gerçekleşecek bir pazarlığa dayanarak söz konusu işlem için emsal fiyatı oluşturma hakkına sahip olacaktır. Başlangıçtaki değerlemenin, tarafların emsal fiyat üzerinde yapılacak düzeltmeye yönelik bir hükmün uygulanmasına ihtiyaç duyulacak veya anlaşma şartlarını yeniden tartışılmasına neden olacak kadar belirsiz olmadığı durumlarda ise, vergi idaresince böyle bir düzeltme yapılmasına gerek olmayacaktır; aksi durum, geriye bakış yoluyla gerçekleşmiş olaylar üzerinden yargıya varmanın uygunsuz uygulamasını yansıtacaktır. Salt belirsizliğin varlığı, bu durumda bağımsız işletmelerin nasıl bir tutum sergileyeceği veya aralarında nasıl bir anlaşmaya varacakları dikkate alınmadan, bir ardıl (ex-post) düzeltme yapılmasını gerektirmez.

B.4 İşlemin yapıldığı yılı takip eden yıllara ilişkin veriler

3.74 İşlemin yapıldığı yılı takip eden yıllara ilişkin veriler de transfer fiyatları analizi bakımından kayda değer olabilir, ancak geriye bakış yoluyla yargılamadan kaçınılmasına özen gösterilmelidir. Örneğin; kontrol dışı işlemin belirli bir yöntemin uygulanmasında kullanılacak uygun bir emsal olup olmadığının belirlenmesi için kontrol edilen ve kontrol dışı işlemlerin ürün

yaşam evrelerinin karşılaştırılmasında, bu tür veriler faydalı olabilir. Taraflarca sonradan yapılan bu uygulamalar, taraflar arasında işletilen güncel durum ve şartların doğruluğunun anlaşılması bakımından da yerinde olacaktır.

B.5 Çok yıllık veriler

3.75 Uygulamada, çok yıllık verilerin incelenmesi, karşılaştırılabilirlik analizinde sistematik gereklilik olmamakla birlikte fayda arzeder. Çok yıllık veriler, transfer fiyatlama analizine bir değer kattığında kullanılmalıdır. Çok yıllık analizin kapsadığı yılların sayısına ilişkin kural koyucu bir rehber düzenlemesi uygun olmayacaktır.

3.76 Kontrol edilen işlemi belirleyen durum ve şartlara tam olarak hâkim olmak için; genellikle gerek inceleme konusu dönem, gerekse önceki dönemlere ilişkin verilerin incelenmesi de yararlı olmaktadır. Bu tür bilgilerin analizi, transfer fiyatının belirlenmesini etkileyen (ya da etkilemiş olması gereken) hususların ortaya çıkması ile sonuçlanacaktır. Örneğin, geçmiş dönemlere ait verilerden yola çıkılarak, bir mükellefin bir işlem ile ilgili olarak beyan ettiği zararın; geçmişte benzer nitelikteki işlemlerden elde ettiği zararlar ile ilişkili olup olmadığını, geçmiş bir dönemde daha sonradan maliyetlerin artmasına yol açan belirli birtakım ekonomik koşulların sonucu olarak ortaya çıkıp çıkmadığını, ya da herhangi bir ürünün ekonomik yaşamının sona erdiğini yansıtıp yansıtmadığını gösterecektir. Böyle bir analiz, özellikle işleme dayalı kâr yöntemi uygulandığında faydalı olacaktır. Zarar durumlarının incelenmesinde, çok yıllık verilerin kullanımının faydaları için paragraf 1.72'ye bakınız. Çok yıllık veriler ayrıca, uzun vadeli düzenlemelerin anlaşılmasını da kolaylaştırabilmektedir.

3.77 Birden fazla yıla ilişkin veriler, ayrıca karşılaştırılabilirle ilgili ticari yaşam ve ürün yaşamı döngüleri üzerine bilgi toplama sürecinde de işe yarayabilmektedir. Ticari yaşam ya da ürün yaşamı döngüsüne ilişkin farklılıklar, karşılaştırılabilirliği belirlemek üzere değerlendirmeye tabi tutulmaları gereken transfer fiyatlandırmasına ilişkin koşulları önemli ölçüde etkileyebilmektedir. Önceki dönemlere ilişkin veriler; karşılaştırılabilir türde bir işleme giren bağımsız bir işletmenin, karşılaştırılabilir bir biçimde karşılaştırılabilir ekonomik koşullardan etkilenip etkilenmediğini ya da daha önceki dönemde varolan farklı koşulların, işlemin karşılaştırılabilir bir işlem olarak kabul edilmesini engelleyen bir biçimde fiyatını veya bu işlemden sağlanan kârlılığını önemli ölçüde etkileyip etkilemediğini gösterebilmektedir.

3.78 Çok yıllık veriler, üçüncü taraf emsallerin seçimi sürecine katkı da sağlayabilmekte olup; örneğin, incelenmekte olan kontrol edilen işlemin karşılaştırılabilirlik özelliklerine göre önemli sapmaya işaret etmesi muhtemel sonuçları ortaya çıkarmak suretiyle, bazı hallerde karşılaştırılabilir verinin reddedilmesine veya üçüncü taraf bilgilerindeki anormalliklerin tespiti bakımından da faydalı olabilir.

3.79 Çok yıllık verilerin kullanımı, mutlaka da bunların ortalamasının kullanımını gerektirmemektedir. Ancak çok yıllık veriler ve ortalamalar, bazı durumlarda emsal aralığının güvenilirliğini güçlendirmek amacıyla kullanılabilir. İstatistiki araçlara ilişkin tartışma için, bk. paragraf 3.57-3.62.

C. Uyum sorunları

3.80 Karşılaştırılabilirlik analizi ihtiyacını gündeme getirirken karşılaşılan bir husus, emsal belirlenmesi ve buna ilişkin ayrıntılı bilgi temin edilmesi esnasında mükellefin katlanmak durumunda olacağı yük ve maliyetlerin büyüklüğüdür. Özellikle küçük ve orta ölçekli faaliyetler için, fakat aynı zamanda pek çok ülkede büyük miktarlarda kontrol edilen işlemleri yürüten ÇUİ'ler açısından da bilgi maliyeti önemli bir unsurdur. 4.28, 5.6, 5.7 ve 5.28 numaralı paragraflarda, karşılaştırılabilirliğe ilişkin belgeleme gereksiniminin makul bir şekilde yerine getirilmesine yönelik oldukça net açıklamalar yer almaktadır.

3.81 Bir karşılaştırılabilirlik analizi yapılırken, tüm muhtemel bilgi kaynaklarının araştırılması gibi kapsamlı bir çalışma yapılması gerekliliği yoktur. Belirli emsallerin güvenilir olup olmadığını belirlemek üzere, mükellefler ve vergi idareleri kendi kanaatlerini kullanmalıdırlar.

3.82 Mükellefler açısından işlemlerin büyüklüğünü, karmaşıklığını, içerdiği risklerin düzeyini ve gerçekleştirildikleri ortamın istikrarlı mı yoksa değişken mi olduğunu göz önünde bulundurarak, kendi transfer fiyatlarını oluşturma, takip etme ve gözden geçirmelerini sağlayacak bir süreç geliştirmek, faydalı bir uygulamadır. Bu tür pratik bir yaklaşım, pragmatik (faydacı) risk değerlemesi stratejisi veya basiretli işletme yönetimi ilkesiyle de uyumlu olacaktır. Uygulamada bu durum, mükellefin nispeten az önemli veya düşük miktarlar içeren kontrol edilen işlemlerine ilişkin bilgi edinmek için daha az çaba sarf edebileceği anlamına gelmektedir. İstikrarlı bir ortamda cereyan eden ve temel özellikleri genellikle benzer veya aynı olan basit işlemler için ayrıntılı karşılaştırılabilirlik analizi, her yıl gerekli olmayabilir.

3.83 Transfer fiyatlandırmasının kapsama alanına küçük ve orta ölçekli işletmeler de dahil olmakta ve sınır ötesi işlemler de giderek artmaktadır. Her ne kadar emsallere uygunluk ilkesi aynı şekilde küçük ve orta ölçekli işletmeler ile işlemlere de uygulanmakta ise de, her türlü transfer fiyatlandırması örneğine makul cevaplar bulunabilmesi için uygulamada pragmatik (faydacı) çözümlere başvurulması uygun olabilir.

Bölüm IV

Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İhtilafların Engellenmesi ve Çözümlemesine Yönelik İdari Yaklaşımlar

A. Giriş

4.1 Bu Bölümde, transfer fiyatlandırması konusundaki tartışmaları en aza indirmek ve bu konuda mükellefler ile vergi idareleri veya farklı vergi idareleri arasında ortaya çıkan tartışmaların çözüme ulaştırılmasına yardımcı olmak üzere uygulanabilecek çeşitli idari usuller incelenmektedir. Bu Rehberde belirtilen talimatlara, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasını sağlamak üzere titizlikle uyulduğunda bile, bu tür tartışmalar ortaya çıkabilmektedir. Bazı transfer fiyatlandırması konularının karmaşıklığı ve münferit vakaların koşullarının değerlendirilmesi ve yorumundaki güçlükler göz önünde bulundurulduğunda; mükellefler ve vergi idarelerinin, inceleme konusu kontrol edilen işlemlerin emsallere uygunluk koşullarının belirlenmesi hususunda farklı sonuçlara varabilmeleri mümkündür.

4.2 İki ya da daha fazla sayıdaki vergi idaresinin, emsallere uygunluk koşullarının belirlenmesi hususunda farklı pozisyon almaları durumunda, çifte vergilendirme ortaya çıkabilir. Çifte vergilendirme, kazancın farklı mükelleflerin elinde bulunduğu (ilişkili kuruluşlarda ekonomik çifte vergilendirme) ya da aynı tüzel kişiliğin elinde bulundurulduğu durumda (sabit iş yerlerinde hukuki çifte vergilendirme), aynı kazancın birden fazla vergi idaresi tarafından vergi matrahına dâhil edilmesi anlamına gelmektedir. Çifte vergilendirme, uluslararası ticaret ve yatırım akışları üzerinde potansiyel bir engel oluşturması nedeniyle, arzu edilmeyen bir durumdur ve mümkün olduğu her durumda önlenmesi gerekir. Gelirin, birden fazla ülkenin vergi sisteminde yer alan vergi matrahlarına dâhil edilmesi, her zaman aynı gelirin fiilen iki kez vergilendirileceği anlamına gelmez.

4.3 Bu Bölümde, transfer fiyatlandırmasına yönelik düzenlemelerden kaynaklanan anlaşmazlıkların çözümünde ve çifte vergilendirmenin önlenmesinde uygulanan çeşitli idari yaklaşımlar ele alınmaktadır. Kısım B’de, vergi idarelerinin, özellikle vergi incelemeleri, ispat

yükü ve cezalara ilişkin konularda transfer fiyatlandırmasına uyuma yönelik uygulamaları irdelenmektedir. Kısım C’de, karşı düzeltmeler (OECD Model Vergi Anlaşmasının 9 uncu maddesinin 2 nci bendi) ve karşılıklı anlaşmaya ilişkin usuller (Madde 25) irdelenmektedir. Kısım D’de, transfer fiyatlandırmasına (ve uluslararası vergilendirmeye ilişkin diğer konulara) ilişkin hususların tanımlanması, idaresi ve çözümlenmesinin hızlandırılması amacıyla, iki (ya da daha fazla sayıdaki) vergi idaresi tarafından eşzamanlı vergi incelemelerinin kullanılması hususu ele alınmaktadır. Kısım E ve F’de, mükellefler ile bunların vergi idareleri arasındaki transfer fiyatlandırması anlaşmazlıklarının en aza indirilebilmesi için bazı seçenekler anlatılmaktadır. Kısım E’de bir kısım mükelleflere yönelik “güvenli limanlar” oluşturma seçeneği ele alınmakta; Kısım F’de ise, özellikli bazı kontrol edilen işlemlere uygulamak üzere mükellefe, önceden bir transfer fiyatlandırması yönteminin ya da koşullarının belirlemesi imkânını tanıyan peşin fiyatlandırma anlaşmalarına değinilmektedir. Kısım G’de ise, ülkeler arasında transfer fiyatlandırması konusunda ortaya çıkan anlaşmazlıkların çözümünde uygulanan tahkim usullerine ilişkin özet bilgiler sunulmaktadır.

B. Transfer fiyatlandırması uyum uygulamaları

4.4 Vergi uyum uygulamaları; her üye ülkenin, kendi dâhili mevzuatı ve idari usullerine göre geliştirilmekte ve uygulanmaktadır. Çoğu ülkenin vergi uyum uygulamalarında, üç temel unsur içermektedir: a) Mükelleflerin kurallara uymama olanaklarının azaltılması (ör. stopaj vergileri ve bilgilerin raporlanması yoluyla) b) Mevzuata uygunluğun sağlanması için pozitif destek verilmesi (ör. eğitim ve yayınlanmış rehberler aracılığıyla) c) Kurallara aykırı davranılması halinde caydırıcı müeyyidelere gidilmesi. Ulusal hükümlerin bir gereği olarak ve büyük ölçüde farklılık gösterebilen vergi sistemlerinin kendine özgü kurallarına uygunluğu sağlamak üzere; vergi uyum uygulamaları, her ülkenin kendi özel yetki alanında kalmaktadır. Bununla birlikte, emsallere uygunluk ilkesinin adil bir biçimde uygulanması; mükellefin yeterli düzeyde korunması ve vergi hâsılatının gereğinden fazla katı uygulama kurallarının geçerli olduğu ülkelerden kaydırılmasının önlenmesi bakımından açık uygulama kurallarını gerekli kılmaktadır. Ancak, bir ülkede vergi incelemesine tabi tutulan bir mükellefin bir ÇÜİ üyesi olması durumunda; mükellefin incelemeye tabi tutulduğu ülkedeki dâhili vergi uyum uygulamaları, diğer ülkelerin vergi hükümlerlik alanlarında da sonuçlar doğurabilecektir. Özellikle sınır ötesi transfer fiyatlandırması hususları söz konusu olduğunda, böyle bir durumla karşılaşılabilir; zira transfer fiyatlandırmasının, kontrol edilen işlemlerde yer alan ilişkili işletmelerin faaliyette bulundukları vergisel alanlarda tahsil edilen vergiler üzerinde etkileri olacaktır. Bir ülkedeki transfer fiyatlandırmasının diğer ülkelerin vergisel alanlarında kabul görmemesi durumunda; ÇÜİ Grubu, 4.2 no’lu paragrafta açıklandığı biçimde çifte vergilendirmeye maruz kalabilir. Dolayısıyla, vergi idarelerinin, kendi dâhili uyum

uygulamalarının tatbikinde emsallere uygunluk ilkesinin ve de kendi transfer fiyatlandırmasına uyum kurallarının diğer ülkelerin vergi alanları açısından yaratacağı olası etkilerin bilincinde olarak; vergi yükünün farklı ülkeler arasında adil bir biçimde dağılımının teminine ve mükelleflerin çifte vergilendirilmelerinin önlenmesine çaba sarf etmeleri gerekmektedir.

4.5 Bu Bölümde, transfer fiyatlandırması uyumunun; ülkelerin vergi idarelerinin transfer fiyatlandırması kurallarını, mükelleflere ve diğer ülkelerin vergi idarelerine adil biçimde yürütmelerine yardımcı olması bakımından özel önem verilmesi gereken üç boyutu ele alınmaktadır. Diğer vergi mevzuatına uyum uygulamaları (ör. vergi idaresi tarafından bilgi talep edildiği ve fakat temin edilemediği durumlarda, dava yoluna gidilmesi ya da delile dayalı yaptırımlara başvurulması gibi), OECD üye ülkelerinde yaygın kullanım alanı bulurken; söz konusu üç hususun, genellikle diğer ülkelerdeki vergi idarelerinin KAU sürecine karşı nasıl bir yaklaşım sergileyecekleri ve kendi transfer fiyatlandırması kurallarına uyumun teminine yönelik kendi idari tepkilerini nasıl belirleyecekleri hususları üzerinde etkileri olacaktır. Bu üç husus; vergi incelemesi uygulamaları, ispat yükü ve ceza sistemleridir. Bu hususlara yönelik değerlendirmeler, söz konusu olan vergi sisteminin karakteristik özelliklerine bağlı olarak mutlaka farklılık gösterecektir ve bu nedenle de, tüm durumlarda geçerli olacak standart bir ilkeler sistemini tanımlamak mümkün olmayacaktır. Bunun yerine, bu Bölüm; ortaya çıkması muhtemel sorunların türlerine ve de bir transfer fiyatlandırması vaka araştırması kapsamında ilgili mükellefler ve vergi idarelerinin çıkarları arasında bir dengenin sağlanmasına yönelik makul yaklaşımlara ilişkin genel bir rehberlik sağlamayı hedeflemektedir.

B.1 İnceleme uygulamaları

4.6 İnceleme uygulamaları, OECD üyesi ülkeler arasında büyük ölçüde çeşitlilik göstermektedir. Yöntemsel farklılıklar; vergi idaresinin sistem ve yapısı, ülkenin coğrafi büyüklüğü ve nüfusu, yurtiçi ve yurtdışı ticaret düzeyi ile kültürel ve tarihi etkiler gibi faktörler nedeniyle ortaya çıkabilmektedir.

4.7 Transfer fiyatlandırması vakaları; gerek vergi idareleri, gerekse mükellefler açısından, normal denetim ya da vergi incelemelerine kıyasen özel bazı güçlükler içerebilmektedir. Transfer fiyatlandırması vakaları, pek çok gerçek olguya dayanırlar ve karşılaştırılabilirlik, piyasaların yapısı ve finansal veya diğer sektörel bilgilere ilişkin güç değerlendirilmeleri gerektirebilirler. Sonuç olarak, bazı ülkelerin vergi idareleri, transfer fiyatlandırması alanında uzmanlaşmış vergi inceleme elemanlarını istihdam ederler ve transfer fiyatlandırması incelemeleri de, diğer vergi incelemelerine kıyasla daha uzun sürebilirler ve birtakım farklı usullere tabi olabilirler.

4.8 Transfer fiyatlandırması bir müspet bilim olmadığından, tek bir doğru emsal fiyat belirlemek her zaman mümkün olmayacaktır; bunun yerine, Bölüm III’de de kabul edildiği gibi, doğru fiyatın, kabul edilebilir bir rakam aralığı içerisinde belirlenmesi gerekebilir. Ayrıca, emsallere uygun transfer fiyatlandırmasının gerçekleştirilmesine yönelik yöntemin seçimi, çoğu zaman herhangi bir belirsizliğe yer vermeyecek kesinlikte gerçekleşmeyecektir. Mükellefler; vergi idaresinin, mükellef tarafından uygulanan yöntemden farklı bir yöntemin (ör. işleme dayalı kâr yöntemi gibi) uygulanmasını önerdiği durumlarda, bazı hususi güçlüklerle karşılaşabilirler.

4.9 Zorlu bir transfer fiyatlandırması vakasında, değerlendirmeye alınacak faktörlerin karmaşıklığı nedeniyle, iyi niyetli bir mükellef bile dürüstçe hata yapabilir. Öte yandan, iyi niyetli bir inceleme elemanı da vakaya ilişkin olgulardan yanlış çıkarsamalar yapabilir. Vergi idareleri, transfer fiyatlandırması incelemelerini yürütürken bu gözlemi göz önünde bulundurmaya teşvik edilmektedirler. Buradan iki sonuç çıkmaktadır: İlk olarak, vergi inceleme elemanları yaklaşımlarında esnek olmaya ve mükelleflerden transfer fiyatlandırması uygulamalarında durumun mahiyeti ve koşulları itibarıyla gerçekçi olmayan bir kesinlik talep etmemeye teşvik edilmektedirler. İkincisi, vergi inceleme elemanları; transfer fiyatlandırma analizinin işletmenin olgularıyla bağlantısının temini için, mükellefin emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasına ilişkin ticari değerlendirmesini dikkate almaları konusunda teşvik edilmektedir. Sonuçta; vergi inceleme elemanları transfer fiyatlandırması analizlerine, mükellefin fiyatlarını oluştururken seçtiği yöntem perspektifinden başlamalıdır. Bölüm II, Kısım I’de yer verilen en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçimine ilişkin rehber açıklamaları da, bu konuda yardımcı olabilir.

4.10 Denetim kaynaklarının dağıtımını gerçekleştirirken; bir vergi idaresi, mükellefin fiyat oluşturma sürecini (ör. bir ÇUİ grubunun kâr merkezine dayalı bir sistemle faaliyette bulunup bulunmadığı gibi) göz önünde bulundurmalıdır. Bakınız paragraf 1.5.

B.2 İspat yükümlülüğü

4.11 İnceleme uygulamalarında olduğu gibi, vergisel vakalara ilişkin ispat yükü de, OECD üyesi ülkeler arasında farklılık gösterebilmektedir. Çoğu ülkede vergi idareleri, gerek mükellefe yönelik idari işlemlerde (ör. tarhiyat ve itiraz), gerekse vergi davalarında, ispat yükünü üstlenen taraf olmaktadır. Bu ülkelerin bir kısmında, mükellefin, örneğin işbirliğinde bulunmama veya makul belge taleplerini yerine getirmeme ya da yanlış veya yanıltıcı bilgiler içeren beyanname verme gibi iyi niyetle bağdaşmayan tutumda bulunduğu belirlenmesi durumunda; vergi idaresine vergiye tabi kârı re’sen takdir etme yetkisi tanınması suretiyle, ispat yükü tersine çevrilebilmektedir. Diğer ülkelerde ise, ispat yükü mükellef üzerindedir. Bununla birlikte; bu bağlamda, 4.16 ve 4.17 no’lu paragraflarda belirtilen sonuçların dikkate alınması gerekmektedir.

4.12 İspat yüküne ilişkin kuralların neticelerinin, vergi idaresi ve mükellefin tutumları itibarıyla dikkate alınması gerekmektedir. Örneğin, dâhili mevzuat uyarınca ispat yükünün vergi idaresinin üzerinde olduğu durumlarda; vergi idaresi mükellefin uyguladığı fiyatlandırmanın emsallere uygunluk ilkesine aykırı olduğuna dair bir kanıt ileriye sürmedikçe, mükellefin uygulamış olduğu transfer fiyatlandırmasının doğruluğunu kanıtlamaya yönelik herhangi bir yasal yükümlülüğü olmayabilir. Böyle bir durumda bile vergi idaresi, elbette mükellefin incelemeyi mümkün kılacak kayıtları oluşturmasını makul biçimde zorunlu kılabilir. Bazı ülkelerde, kanun gereği; mükelleflerin, vergi idareleri ile işbirliği içinde bulunmaları zorunludur. Mükellefin işbirliğinde bulunmayı reddetmesi durumunda, vergi idaresine ilgili mükellefin kazançlarını re'sen takdir etme ve ilgili olgular hakkında tecrübeye dayalı varsayımda bulunma yetkisi verilmesi söz konusu olabilir. Böyle durumlarda, vergi idarelerinin; mükelleflere, makul koşullar itibarıyla uyulması kolay olmayan üst düzey bir işbirliğini dayatmaktan kaçınmaları gerekir.

4.13 İspat yükümlülüğünün mükellefte olduğu ülkelerde vergi idareleri, genellikle sağlam yasal dayanaktan yoksun tarhiyatlar gerçekleştirme yetkisine sahip değildirler. Örneğin; OECD üyesi bir ülkede bulunan bir vergi idaresi, emsallere uygunluk ilkesini kolayca göz ardı ederek, cironun sabit bir yüzdesi olarak hesaplanan vergilendirilebilir gelir temelinde bir matrah tespitine gidemez. İspat yükümlülüğünün mükellefte olduğu ülkelerdeki hukuki ihtilaflar bağlamında, ispat yükümlülüğü çoğunlukla karşı tarafın üzerine geçmiş bir yük olarak görülmektedir. Mükellefin, belirlediği transfer fiyatının emsaline uygun olduğunu ispatlayacak kanıtları mahkemeye sunması durumunda; ispat yükümlülüğü hukuken veya fiilen vergi idaresine geçer ve vergi idaresi, mükellefin iddiasını yanıtlamak ve mükellefin belirlediği transfer fiyatının neden emsaline uygun olmadığını ve tarhiyat matrahının neden doğru olduğunu kanıtlayacak belgeleri mahkemeye sunmak durumunda kalır. Diğer yandan, mükellefin transfer fiyatının emsaline uygun olduğunu göstermeye yönelik yeterli çabayı göstermediği durumda; bir vergi idaresi yasal dayanağı haiz bir tarhiyatta bulunduğunda, mükellefe getirilen ispat yükümlülüğünün gereğinin yerine getirilememesi söz konusudur.

4.14 Transfer fiyatlandırmasına ilişkin hususlar söz konusu olduğunda, OECD üyesi ülkelere ispat yüküne ilişkin kuralların farklılık göstermesi, bu kuralların öngördüğü katı yasal hakların uygun davranışın ne olması gerektiği konusunda rehber alınması halinde, ciddi birtakım sorunların ortaya çıkmasına neden olacaktır. Örneğin, inceleme konusu kontrol edilen işlemlerin gerçekleştiği ülkelerin birinde, ispat yükünün mükellefin üzerinde, diğer ülkede ise, ispat yükünün vergi idaresinin üzerinde bulunduğunu varsayalım. İspat yükünün davranışları belirleyen bir unsur olması durumunda, birinci ülkedeki vergi idaresi, transfer fiyatlandırması konusunda, mükellef tarafından da kabul edilen, asılsız bir iddiada bulunabilir ve bu durumda, fiyatlandırmanın emsallere aykırı olduğunun ispat yükü, ikinci ülkenin vergi idaresi üzerinde olacaktır. Bu durumda, ne ikinci ülkedeki mükellef, ne de birinci ülkedeki vergi idaresi, kabul edilebilir bir emsal fiyatın belirlenmesine yönelik herhangi bir çaba göstermeyebilirler. İşte bu

tür bir davranış, gerek önemli bir görüş ayrılığının, gerekse çifte vergilendirmenin ortaya çıkması konusunda ortam hazırlayacaktır.

4.15 Yukarıdaki paragrafta yer alan örneklerle devam edelim. İspat yükünün yine belirleyici yaklaşım olması durumunda, ikinci ülkedeki mükellefin bir bağımlı işletmesi olan birinci ülkedeki mükellef (ispat yüküne ve bu Rehberde yer alan açıklamalara bakılmaksızın) transfer fiyatlandırmasının emsallere uygun olduğunu kanıtlamayacak durumda olabilir, ya da bu konuda isteksiz davranıyor olabilir. Birinci ülkedeki vergi idaresi, incelemelerinin ardından, kendisine sunulan verilerin ışığında, iyi niyet çerçevesinde bir düzeltme yapar. İkinci ülkede ise, ispat yükü vergi idaresinin üzerinde olduğundan dolayı, bu ülkede mukim olan ana şirket, transfer fiyatlandırmasının emsallere uygun olduğuna ilişkin kanıtlayıcı bilgileri bulunduğu ülkenin vergi idaresine sunmak zorunda değildir. Böyle bir durumda, iki vergi idaresi arasında yetkili makam nezdinde olan işlemler bağlamında bir uzlaşının sağlanması güçleşecektir.

4.16 Uygulamada, ne devletlerin ne de mükelleflerin yukarıda belirtilen biçimde ispat yükünü kötüye kullanmamaları gerekir. Transfer fiyatlandırmasıyla ilgili analizlerin içerdikleri güçlüklerden dolayı, gerek mükelleflerin, gerekse vergi idarelerinin, oldukça dikkatli olmaları ve transfer fiyatlandırması ile ilgili bir durumun incelenmesi sırasında ispat yüküne güvenme konusunda temkinli davranmaları uygun olacaktır. Özellikle de, sağlam ve güvenilir bir uygulama gerçekleştirebilme açısından, ispat yükünün mükellefler ve vergi idareleri tarafından transfer fiyatlandırması konusunda temelsiz ya da kanıtlanamaz iddialar için bir gerekçe şeklinde gösterilerek istismar edilmemesi gerekir. Vergi idaresinin, ispat yükünün mükellef üzerinde olduğu durumlarda bile, transfer fiyatlandırmasıyla ilgili tespitlerinin emsallere uygunluk ilkesiyle tutarlı olduğunu göstermek suretiyle iyi niyet ilkelerine uygun davranması gerekir; aynı şekilde mükelleflerin de, ispat yükü hangi tarafın üzerinde olursa olsun, transfer fiyatlandırması uygulamalarının emsallere uygunluk ilkesiyle tutarlılığını göstermek suretiyle iyi niyet ilkelerine uygun davranmaları gerekir.

4.17 OECD Model Vergi Anlaşmasının 9 uncu maddesinin ikinci paragrafında yer alan yorum, ilgili düzeltme talebinin yapıldığı Devletin, ancak “düzeltilen kâr rakamının, emsallere uygun işlemler için söz konusu olacak kâr tutarını doğru bir biçimde yansıttığı” sonucuna varması durumunda, düzeltme teklifini kabul etmesi gerektiğini açık bir biçimde vurgulamaktadır. Bu da, yetkili makam huzurunda; ilk düzeltme önerisini sunan Devletin, diğer Devlete söz konusu düzeltmenin “gerek ilkesel yönden, gerekse tutar olarak” savunulabilir nitelikte olduğunu kanıtlama yükümlülüğü olduğu anlamına gelir. Her iki ülkenin yetkili makamlarının, karşılıklı anlaşmayı gerektiren vakaların çözümünde, işbirliği içinde hareket etmeleri beklenmektedir.

B.3 Cezalar

4.18 Cezalar genellikle, bilgi temini yükümlülüğü veya beyanname doldurulması gibi usule ilişkin ya da vergi yükümlülüğünün belirlenmesi gibi esasa ilişkin durumlarda, ilgili kuralların

çığnenmesi üzerinde caydırıcı bir etki yaratmak üzere uygulanırlar. Cezalar genellikle verginin az ödenmesi veya diğer ihlallerin, mükellef açısından uyumdan daha pahalıya gelmesini sağlayacak biçimde tasarlanmışlardır. Mali İşler Komitesi, vergide uyumu artırmanın vergiye ilişkin para cezalarının öncelikli hedefi olması gerektiğini kabul etmektedir (Mükelleflerin Hakları ve Yükümlülükleri başlığını taşıyan OECD Raporu (1990)). İki ülke arasında varılan uzlaş sonucunda bir düzeltmenin geri çekilmesi ya da azaltılması, vergi idareleri tarafından uygulanan bir cezanın yürürlükten kaldırılması ya da hafifletilmesi olasılığına yol açması bakımından önemlidir.

4.19 Farklı ülkelerin yürürlükte bulunan ceza uygulamaları ve politikalarının karşılaştırılmasında dikkatli davranılması gerekir. Öncelikle, bu tür karşılaştırmalarda, aynı amaçların elde edilmesine yönelik cezalar için, farklı ülkelerde farklı isimlerin kullanılabileceğinin dikkate alınması gerekir. İkinci olarak, bir OECD üyesi ülkenin genel uyum tedbirleri bir bütün olarak dikkate alınmalıdır. Vergi kurallarına uyumun teminine yönelik ulusal uygulamalar, yukarıda da belirtildiği gibi, ülkenin genel vergi sistemiyle bağlantılıdır ve uygunsuzluğa yol açan unsurları ortadan kaldıran ya da bunları sınırlandıran vergisel önlemlerden yararlanma (ör. mükelleflere vergi idareleri ile işbirliğinde bulunma konusunda yasal bir mükellefiyetin yüklenmesi, ya da mükellefin iyi niyet çerçevesinde hareket etmediğinin belirlenmesi durumunda ispat yükünün diğer tarafa geçmesi) ve caydırıcı önlem olarak para cezalarının uygulanması (ör. verginin eksik ödendiğinin belirlenmesi durumunda, eksik ödenen vergi tutarının yanında ilave bir verginin tahsil edilmesi) gibi iç ihtiyaç ve dengeler göz önüne alınarak tasarlanırlar. Vergi cezalarının niteliği aynı zamanda, söz konusu ülkenin adli sisteminden de etkilenebilmektedir. Çoğu ülkede kusura dayanmayan ceza uygulanmamaktadır; örneğin bazı ülkelerde, kusura dayanmayan bir cezanın uygulanması, söz konusu ülkenin yasal sisteminin temelinde yer alan ilkelerle çelişecektir.

4.20 Vergisel hükümler alanlarının benimsemiş olduğu farklı ceza türleri mevcuttur. Cezalar, parasal veya cezai yaptırımlar içerebilir—cezai yaptırımlar, esas itibarıyla daima büyük sahtekârlık durumlarında uygulanmakta ve genellikle cezayı uygulayacak tarafa (yani vergi idaresi) çok ağır ispat yükü getirmektedir. Cezai yaptırımlar, hiçbir OECD ülkesinde uyumu artırmaya yönelik temel bir araç olarak uygulanmamaktadır. Parasal (ya da idari) cezalar, daha yaygın olup genellikle parasal bir yaptırım içermektedir. Ancak yukarıda tartışıldığı üzere; örneğin usul gereklerinin yerine getirilmemesi veya mükellefin işbirliği yapmaması gibi durumlarda ispat yükünün taraf değiştirmesi gibi parasal olmayan müeyyideler de uygulanabilir.

4.21 Bazı para cezaları vergi beyannamelerinin zamanında verilmesi ve bilgilerin rapor edilmesi gibi hususlarda usul kurallarına uygunluğu sağlamak üzere verilir. Bu tür cezaların miktarı, genellikle küçüktür ve beyan yükümlülüğünün yerine getirilmediği her bir gün için hesaplanacak belli bir miktara dayandırılabilir. Daha ağır para cezaları, ödenmesi gereken vergi tutarının eksik beyanı durumunda uygulanmaktadır.

4.22 Kimi ülkelerin “ceza” olarak adlandırdığı uygulama, diğer bazı ülkelerde “faiz” olarak nitelendirilmektedir. Bu nedenle bazı ülkelerin “ceza” rejimleri, verginin ödenmesi gereken tarihten geç ödenmesi ile sonuçlanan gecikmeler için “ek vergi” veya “faiz” içerebilir. Bu tür düzenlemelere gidilmesinin nedeni, genellikle sağlanacak gelirin kaybedilen paranın (verginin) gerçek zamanlı değerini içermesinin sağlanmasıdır.

4.23 Aşağıdaki nedenlerden bir veya daha fazlasının varlığı, verginin eksik beyanına yönelik para cezalarına yol açmaktadır: eşik miktarının üzerine çıkan vergi yükümlülüğünün eksik beyanı, mükellefin ihmali veya vergiden kaçınma eğilimi (ve ayrıca çok daha ağır cezai müeyyidelere sebep olabilecek vergi kaçakçılığı). Pek çok OECD ülkesi, taksirli veya kasıtlı uyumsuzluklarda para cezası uygularken; sadece birkaç ülke, “kusura dayanmayan” verginin eksik beyanını da cezalandırmaktadır.

4.24 Para cezasının miktarının aşırı olup olmadığının değerlendirilmesi kavramsal olarak güçtür. OECD ülkeleri arasında verginin eksik beyanına ilişkin para cezaları, sıklıkla eksik beyan edilen verginin belirli bir yüzdesi olarak hesaplanır ve çoğunlukla bu % 10 ile % 200 aralığında yer alır. Pek çok OECD ülkesinde ceza verilmesini gerektiren durumların ciddiyeti arttıkça verilen cezanın oranı da artmaktadır. Örneğin, yüksek orandaki cezalar genellikle ancak mükellefin kasıtlı olarak vergi kaçakçılığı girişiminde bulunması gibi, yüksek derecede sorumluluğunun bulunduğu ortaya çıkması durumunda uygulanmaktadır. Öte yandan; “kusura dayanmayan cezalar”, uygulandıkları ülkelerde, mükellefin kusurundan kaynaklanan cezalardan daha düşük oranlarda uygulanmaktadır (bk. paragraf 4.28).

4.25 Transfer fiyatlandırması alanında uyumun geliştirilmesi, OECD ülkelerinin ilgilendiği konulardan biridir ve cezaların duruma uygun kullanımı, bu konuda önemli bir rol oynamaktadır. Ancak, transfer fiyatlandırması sorunlarının doğası gereği, bu konularda uygulanan ceza sisteminin adil olarak yönetilmesi ve mükellefe gereksiz derecede ağır yük getirilmemesi için dikkat edilmesi gerekmektedir.

4.26 Sınır ötesi transfer fiyatlandırması hususlarında; iki ayrı ülkede vergi matrahının söz konusu olması nedeniyle, bir ülkedeki aşırı ağır ceza sistemi, mükellefi 9 uncu maddeye aykırı olacak şekilde vergilendirerek gelirini bu ülkede yüksek göstermeye teşvik etmektedir. Bu durumda ceza sistemi, uyum sağlamak yönündeki öncelikli amacından uzaklaşarak uyumsuzluğun farklı bir türüne (emsallere uygunluk ilkesine uyulmaması ve diğer ülkede eksik beyan) yol açmaktadır. Her bir OECD ülkesi, transfer fiyatlandırması uyum düzenlemelerinde, yukarıda belirtilen sapmalara mahal vermeyecek şekilde, OECD Model Vergi Anlaşması hedeflerine aykırı uygulamalardan kaçınmalıdır.

4.27 OECD ülkelerinde genellikle ceza sisteminin hakkaniyeti, cezaların suç ile orantılı olup olmadığına göre değerlendirilir. Dolayısıyla, örneğin; cezanın ağırlığı, konulduğu durumun şartları itibarıyla dengeli olmalıdır. Ceza ne kadar ağır ise, uygulama alanı o kadar dar olacaktır.

4.28 Cezalar vergi sisteminin çok sayıda idari boyutundan sadece birini oluşturduğundan, belli bir cezanın adil olup olmadığına karar verilmesi, vergi sisteminin diğer boyutları dikkate alınmaksızın güçtür. Bununla birlikte OECD üyesi ülkeler, belirli bir ülkede uygulanmakta olan vergi sisteminin diğer boyutları dikkate alınmaksızın, aşağıda belirtilen sonuçlara ulaşabilmenin mümkün olacağı konusunda hemfikirdirler. Bunların ilki, ihmal veya kasıt olmaksızın, iyi niyetli bir hatadan ötürü belirli bir vergi miktarının eksik beyanı söz konusu olduğunda, ağır bir ceza (“kusura dayanmayan”) uygulaması aşırı olacaktır. İkinci olarak, bağımlı işletmeleri ile işlemlerinin koşullarını emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde oluşturma yönünde iyi niyetli çaba gösteren mükelleflere büyük miktarlarda ceza verilmesi adil olmayacaktır. Özellikle bir mükellefe, erişiminin mümkün olmadığı bir veriyi dikkate almaması veya böyle bir verinin kullanımını gerektiren bir transfer fiyatlandırması yöntemini kullanmaması nedeniyle, transfer fiyatlandırması cezası verilmesi uygunsuz olacaktır. Vergi idarelerinin, ceza hükümlerinin uygulanması esnasında, bu hususları göz önünde bulundurmaları beklenir.

C. Karşı düzeltme ve karşılıklı anlaşma usulü: OECD Model Vergi Anlaşmasının 9 ve 25 inci maddeleri

C.1 Karşılıklı anlaşma usulü

4.29 Vergi idarelerinin çifte vergilendirme anlaşmalarının uygulanması ile ilgili olarak ortaya çıkan anlaşmazlıkların çözümü için başvuruda bulundukları bir yöntemdir. OECD Model Vergi Anlaşmasının 25 inci maddesinde tanımlanan ve izin verilen bu usul, transfer fiyatlandırması düzenlemelerinin uygulanmasından doğabilecek çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla kullanılabilir.

4.30 25 inci maddede, karşılıklı anlaşma usullerinin genellikle kullanıldığı üç farklı alan belirtilmektedir. İlki, “anlaşmanın şartları ile uyumlu olmayan vergilendirme” örneklerini içermekte olup maddenin 1 ve 2 nci paragraflarında yer almaktadır. Bu alanda yer alan usuller, genellikle mükellef tarafından başlatılırlar. Zorunlu olarak mükellefin yer almadığı diğer iki alan, 3 üncü paragrafta yer almaktadır ve “anlaşmanın yorumu ya da uygulaması” ile ilgili soruları ve anlaşma kapsamında başka bir bağlamda yer almayan çifte vergilendirmeyi önlemeye ilişkin hususları kapsamaktadır. 25 inci maddenin 9 uncu paragrafında yer alan Yorumu, 25 inci maddenin yetkili idareler tarafından sadece çifte vergilendirme problemlerinin değil, 9 uncu maddenin ilk paragrafına göre yapılan transfer fiyatlandırması uygulamalarından kaynaklanan ekonomik çifte vergilendirme problemlerinin de çözümü amacıyla kullanılmak üzere oluşturulduğunu ortaya koymaktadır.

4.31 2008 yılında OECD Model Vergi Anlaşmasına dâhil edilen 25 inci maddenin 5 inci paragrafı, yetkili makamların bir sorunun ortaya çıkışından itibaren iki yıl içinde 25 inci maddenin 1 inci paragrafı kapsamında bir anlaşmaya varamadığı durumlarda; sorunu gündeme getiren kişinin talebi üzerine çözüme kavuşturulamayan hususların tahkim müessesesi aracılığıyla çözümleneceğini hükme bağlamaktadır. KAU'nün bu şekilde uzatılması, yetkili makamların sorunun çözümüne engel teşkil eden bir veya daha fazla husus üzerinde anlaşmaya varamadığı durumlarda, bunların tahkime götürülerek çözüme kavuşturulmasına olanak sağlamaktadır. Bu maddeye göre, bir veya daha fazla konunun tahkim sürecine sunulması durumunda, konudan doğrudan etkilenen kişi tahkimin vereceği kararı uygulayan karşılıklı anlaşmayı kabul ederse, bu karar her iki ülke açısından da bağlayıcı olur. Bu konudan doğrudan etkilenen herkesin vergilendirilmesi, tahkime sunulan konuya ilişkin olarak verilen kararlar uyumlu olmak durumunda olacak ve tahkim sürecinde verilen kararlar bu kişilere sunulan karşılıklı anlaşmaya yansıtılacaktır. Belli bir ikili anlaşmanın 25 inci maddenin 5 inci paragrafındakine benzer bir tahkim maddesi içermemesi durumunda, KAU yetkili makamların bir anlaşmaya vararak vergi anlaşmazlıklarını çözüme ulaştırmalarını zorunlu kılmaz. Yetkili makamlar sadece bir anlaşmaya varmaya yönelik çaba göstermekle yükümlü olur. Yetkili makamlar, vergi idaresinin uzlaşma gücüne ilişkin dâhili kanunların getirdiği yasal düzenleme veya sınırlamaların çatışması nedeniyle bir anlaşmaya varamayabilirler. Yine de 25 inci maddenin 5 inci paragrafındakine benzer bir tahkim maddesinin yokluğunda bile, anlaşmayı imzalayan ülkelerin yetkili makamları karşılıklı anlaşma ile bağlayıcı bir tahkim süreci oluşturabilirler (bk. OECD Model Vergi Anlaşması 25 inci maddesine ilişkin açıklamanın 69 uncu paragrafı). Ayrıca AB üyesi ülkelerin 23 Temmuz 1990 tarihinde imzaladıkları ve 1 Ocak 1995 tarihinde yürürlüğe giren Tahkim Anlaşmasının da, bu ülkeler arasındaki transfer fiyatlandırması anlaşmazlıklarının çözümüne yönelik olduğu göz önünde tutulmalıdır.

C.2 Karşı düzeltmeler: 9 uncu maddenin 2 nci paragrafı

4.32 Transfer fiyatlandırması işlemlerinde çifte vergilendirmenin önlenmesi için, vergi idareleri 9 uncu maddenin 2 nci paragrafında tanımlanan karşı düzeltmeleri talep edebilirler. Uygulamada KAU'nün bir parçası olarak yerine getirilebilecek karşı düzeltmeler, bir vergi idaresinin şirketin vergilendirilebilir kârlarını bir diğer vergi bölgesindeki bağımlı işletmeyi içeren işlemlere emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması sonucunda yükselttiği (yani birincil düzeltme yaptığı) durumlarda çifte vergilendirme riskini azaltabilir veya ortadan kaldırabilir. Bu tür bir durumda karşı düzeltmeler, iki ülke arasında kârların dağılımının birincil düzeltme ile uyumlu olmasını sağlayacak ve çifte vergileme oluşmamasına hizmet edecek biçimde, bu bağlı şirketin vergi yükümlülüğünde ikinci vergi bölgesindeki idare tarafından azaltmaya gidilmesi şeklinde gerçekleşecektir. İlk ülkedeki vergi idaresinin ikinci ülkedeki vergi idaresi ile

tartışılması sonucunda, birincil düzeltmeyi aşığıya çekmeyi (veya ortadan kaldırmayı) kabul etmesi de mümkündür ki böyle bir durumda, karşı düzeltmenin tutarı azalır (ya da bu düzeltmenin gerekliliğı ortadan kalkar). Bir karşı düzeltmenin; ÇUİ grubuna, kontrol edilen işlemlerin en başta emsallere uygunluk koşulları çerçevesinde yerine getirilmesi durumunda olacağından daha fazla menfaat sağlamaya hizmet etmemesi gerekir.

4.33 9 uncu maddenin 2 nci paragrafı, yetkili makamların gerektiğinde karşı düzeltmeleri belirlemek üzere; birbirleriyle tartışmalarını özellikle önermektedir. Bu da göstermektedir ki 25 inci maddede belirtilen KAU, karşı düzeltme taleplerini değerlendirmek üzere kullanılabilir. Bununla birlikte, söz konusu iki maddenin çakışması, OECD üyesi ülkelerin, iki Akit Devlet arasında imzalanan ikili gelir vergisi anlaşmasının 9 uncu maddenin 2 nci paragrafında yer alan hükümle karşılaştırılabilir nitelikte bir hüküm içermemesi durumunda, karşı düzeltmelerin sağlanmasında KAU'den yararlanılıp yararlanılamayacağı sorusunu gündeme getirmektedir. OECD Model Vergi Anlaşmasının 25 inci maddesindeki Yorumun 11 ve 12 nci paragrafları; OECD üyesi ülkelerin pek çoğunun, 9 uncu maddenin 2 nci paragrafıyla karşılaştırılabilir bir hükmün bulunmadığı durumlarda bile, karşı düzeltme usulünün transfer fiyatlandırması ile ilgili düzeltme işlemlerine uygulanabileceğı görüşünü taşıdıklarını açık bir biçimde ortaya koymaktadır. Söz konusu Yorumun 12 nci paragrafında ayrıca, bu görüşe katılmayan OECD üyesi ülkelerin uygulamada, iyi niyetli işletmelerin çifte vergilendirme sorunlarını çözümlmek üzere, dâhili mevzuatlarında yer alan hükümleri uyguladıkları belirtilmektedir.

4.34 9 uncu maddenin 2 nci paragrafına göre; bir karşı düzeltme, anlaşmaya taraf ülke tarafından iki ayrı şekilde yapılabilir: İlk olarak, söz konusu ülkede düzeltilmiş fiyat kullanılarak bağılı şirketin vergiye konu kârları yeniden hesaplanabilir. İkinci olarak da, hesaplama aynı kalıp bağılı şirkete bu ülkede ödediğı vergiye yönelik indirim uygulanabilir. OECD ülkeleri arasında çoğunlukla ilk yöntem uygulanmaktadır.

4.35 25 inci maddenin karşı düzeltmelere ilişkin 5 inci paragrafındaki düzenlemeye benzer bir süreç neticesinde ulaşılan tahkim kararının olmaması durumunda, karşı düzeltmeler zorunlu değildir; bu durum, vergi idarelerinin KAU kapsamında bir anlaşmaya varma zorunluluklarının olmaması kuralını yansıtmaktadır. 9 uncu maddenin 2 nci paragrafına göre; bir vergi idaresi, ancak birincil düzeltmeyi hem ilke hem de tutar itibarıyla adil bulduğu takdirde karşı düzeltmeleri yapmalıdır. Karşı düzeltmelerin zorunlu olmaması, vergi idarelerinin diğeri bir ülkenin keyfi veya mesnetsiz düzeltmelerinin sonuçlarını kabul etmeye mecbur kılınmamasının sağlanması bakımından gereklidir. Ayrıca OECD üyesi ülkelerin her birinin mali bağımsızlığının korunması da önemlidir.

4.36 Bir vergi idaresinin bir karşı düzeltme uygulamasını kabul etmesi durumunda; söz konusu düzeltmenin, bu düzeltmeye yol açan kontrol edilen işlemin gerçekleştiği yıl için mi, yoksa ilk düzeltmenin belirlendiği yıl gibi başka bir yıl için mi yapılacağına ilişkin bir karar verilmesi gereklidir. Bu konu ayrıca; mükellefin, karşı düzeltme yapmayı kabul eden ülkede fazladan ödediği vergi için faiz talep etme hakkını gündeme getirmektedir (bk. paragraf 4.63-4.65'deki tartışma). İlk yaklaşım, gelir ve masraflar arasında eşleştirmenin sağlanması ve de kontrol edilen işlem sanki emsallere uygun bir biçimde gerçekleşmiş gibi ekonomik durumu daha iyi yansıtmayı nedeniyle daha uygundur. Ancak, düzeltmenin kapsadığı yıl ile bu düzeltmenin mükellef tarafından kabulü veya mahkeme kararıyla nihai safhaya geldiği yıl arasında uzun gecikmelerin olduğu durumlarda; vergi idaresine, ilk düzeltmenin kabul edildiği veya bu düzeltme kararının alındığı yıl için karşı düzeltmeleri yapmayı kabul etme konusunda esneklik tanınmalıdır. Bu yaklaşımın uygulaması iç mevzuata dayandırılmalıdır. Normal koşullarda tercih edilmese de, bu seçenek istisnai durumlarda; uygulamanın kolaylaştırılması ve zaman aşımı engelinden kaçınılmasına yönelik adil bir önlem olarak uygun olabilir.

4.37 Karşı düzeltmeler, transfer fiyatlandırması düzeltmelerinden kaynaklanabilecek çifte vergilendirme sorunun giderilmesi açısından etkili bir araç olabilmektedir. OECD üyesi ülkeler, genellikle karşılıklı anlaşma süreci söz konusu olduğunda, anlaşmaya ulaşmak konusunda iyi niyetle çaba göstermektedirler. KAU sayesinde vergi idareleri, ihtilaflı hususları tartışarak ele almakta ve genellikle tüm tarafların menfaatine uygun çözümler oluşturabilmektedir. Bu usul, vergi idarelerinin ilgili ülkelerin tevkifat gibi diğer vergileme hakkı hususlarını da göz önünde bulundurmalarına olanak sağlamaktadır.

4.38 En az bir OECD üyesi ülke, mükellefe, ilişkili işletmeler arasında gerçekleşen işlemlerde uygulanan fiyatlardan farklı bile olsa, mükellefin görüşüne göre kontrol edilen bir işlem için emsallere uygun olarak kabul edilebilir bir bedelin vergisel amaçlar için transfer fiyatı olarak rapor etmesine imkân tanıyarak, birincil düzeltmeye duyulan gereksinimi azaltabilecek bir usul uygulayabilmektedir. "Telaflı Edici Düzeltme" olarak da anılan bu düzeltme, vergi beyannamesi teslim edilmeden önce uygulanır. Telaflı edici düzeltmeler, karşılaştırılabilir kontrol edilmeyen işlemlere ilişkin bilgilerin, ilişkili işletmenin kendi kontrol edilen işlemlerinin fiyatlama sürecinde mevcut bulunamayacağı hususundan yola çıkarak, mükelleflerin vergiye tabi gelirlerini emsallere uygunluk ilkesine uygun bir biçimde beyan etmelerini kolaylaştırabilir. Dolayısıyla, vergi beyannamesinin doğru bir biçimde teslim edilebilmesi için mükellefe, emsal fiyat ile defterlerinde ve kayıtlarında belirtilen muamele fiyatı arasındaki farkın kaydına yönelik bir telaflı edici düzeltme yapmasına izin verilmektedir.

4.39 Bununla birlikte, vergi beyannamelerinin gerçek işlemleri yansıtmalarının zorunlu olduğu gerekçesiyle, telaflı edici düzeltmeler çoğu OECD üyesi ülke tarafından kabul edilmemektedir. Telaflı edici düzeltmelere, ilişkili işletmelerin birinin bulunduğu ülkede izin verilmesi (veya gerekli kılınması); ancak diğer ilişkili işletmenin bulunduğu ülkede izin verilmemesi durumunda; birincil düzeltmenin uygulanmaması halinde, telaflı edici düzeltmenin

sağlayacağı mahsup imkânı ortadan kalkacağından dolayı, çifte vergilendirme söz konusu olabilmektedir. KAU, telafi edici düzeltmelerin yol açtığı güçlükleri çözmek üzere kullanılabilmektedir ve bu tür dönem sonu düzeltmelerine ilişkin ülkeler arasındaki yaklaşım farklılıklarından kaynaklanabilecek çifte vergilendirme sorunlarını çözebilmek için yetkili makamlar ellerinden gelen tüm çabayı sarf etmeye teşvik edilmektedirler.

C.3 Yöntem sorunları

4.40 Karşı düzeltmeler ve karşılıklı anlaşmaların transfer fiyatlandırmasına ilişkin anlaşmazlıkların önemli bir bölümüne çözüm önerebilmesine karşın, mükellefler bu konuya ilişkin ciddi birtakım kaygılarını dile getirmişlerdir. Örneğin, transfer fiyatlandırmasına ilişkin sorunların karmaşık yapısından dolayı mükellefler, çifte vergilendirmeye ilişkin usullerin yeterli güvence sağlamayacağından endişe etmektedirler. Bu endişeler, OECD Model Vergi Anlaşmasının 2008 güncellemesi ile büyük ölçüde giderilmektedir; 25 inci maddenin yenilenen 5 inci paragrafı ile mükelleflere yetkili makamların iki yıl içinde anlaşmaya varamadıkları çözümlenememiş sorunlar için tahkime başvurabilmelerine olanak sağlayan bir mekanizma getirilmektedir. 25 inci maddenin yorumunda da tahkime ek olarak arabuluculuk ve anlaşmazlıkların çözümü için üçüncü taraf uzmanlara başvurulması gibi ek çözüm mekanizmalarının kullanımına yönelik bir tartışma yer almaktadır.

4.41 Mükellefler ayrıca, kendi vakalarının; kendi haklı yönleri göz ardı edilerek, diğer vakalarda benimsenen kararların genele teşmil edilmesi ile sonuçlandırılması konusundaki kaygılarını belirtmişlerdir. Karşılıklı anlaşma vakalarının çözümündeki yerleşik iyi uygulama örneği; yetkili makamların diğer ülkelerdeki mevkiidâşlarıyla ilkeli, adil ve nesnel bir yaklaşımla iletişime geçerek, her bir vakayı bir genellemeye gitmeksizin, kendi özgün koşulları itibarıyla karara bağlaması olacaktır. İlkeli bir yaklaşımın oluşturulmasında, rehber düzenlemeleri, uygulanabilirliği ölçüsünde uygun bir temel teşkil etmektedir. Benzer bir biçimde, karşı düzeltmenin talep edildiği ülke tarafından bir misilleme ya da tazmin edici düzeltmelerin uygulanması konusunda da birtakım kaygılar söz konusudur. Vergi idarelerinin, misilleme eylemine girmek gibi bir iradeleri söz konusu olamaz; mükelleflerin bu tür korkuları, kendilerine söz konusu duruma ilişkin yeterince açık bir biçimde bilgilendirilmede bulunulmamasından kaynaklanıyor olabilir. Vergi idarelerinin, mükelleflere herhangi bir misilleme eylemine girişilmesi hususunda bir kaygıya yer olmadığı ve her vakanın, emsallere uygunluk ilkesi ile tutarlı bir biçimde, kendi özgün yönleri itibarıyla adil bir biçimde çözümleneceği hususunda güvence verecek gerekli adımları atmaları gerekmektedir. Mükellefler, 25 inci maddenin uygulanabilir olduğu durumlarda, KAU'nü başlatmaktan alıkonulmamalıdır.

4.42 KAU ile ilgili olarak dile getirilen belki de en önemli endişe, bu usulün karşı düzeltmeleri etkilemesi nedeniyle aşağıda her biri ayrı ayrı incelenecek olan sonuçlara yol açmasıdır:

1. Dâhili mevzuattaki zamanaşımı süreleri, ilgili vergi anlaşması ile ortadan kaldırılmamış ise karşı düzeltmeleri olanaksız kılabilir.
2. Karşılıklı anlaşma usullerinin tamamlanması çok fazla zaman alabilir.
3. Mükellef katılımı sınırlı olabilir.
4. Yayınlanan usuller, bunların nasıl kullanılacağına ilişkin mükelleflerin bilgilendirilmesi bakımından kolaylıkla ulaşılabilir olmayabilir.
5. Eksik ödenen vergilerin tahsil sürecinin geçici olarak durdurulmasına ya da KAU'nün çözümlenmesinden önce faiz tahakkuk ettirilmesinin ertelenmesine ilişkin usuller bulunmayabilir.

C.4 Sorunların çözümüne yönelik öneriler

C.4.1 Zamanaşımı süreleri

4.43 Anlaşma ya da dâhili mevzuat uyarınca karşı düzeltmelerin uygulanmasına ilişkin olarak öngörülen zamanaşımı süresinin aşılması durumunda, madde 9/2'de belirtilen mahsup olasılığı ortadan kalkacaktır. Söz konusu maddede, karşı düzeltmelerin en son hangi tarihe kadar uygulanabileceği konusunda bir açıklama yer almamaktadır. Bazı ülkeler, çifte vergilendirmenin etkilerini azaltabilmek üzere, açık uçlu bir yaklaşımı tercih etmektedirler. Diğer ülkeler ise, açık uçlu yaklaşımın idari amaçlar yönünden makul olmadığı görüşündedirler. Bu nedenle, mahsup işleminin uygulanabilirliği; yürürlükteki anlaşmanın dâhili mevzuattaki zamanaşımını geçersiz kılması, başka bazı zamanaşımı kuralları getirmesi veya dâhili mevzuattaki zamanaşımı süreleri üzerinde hiçbir etki yapmaması gibi durumlara bağlı olacaktır.

4.44 Bir mükellefin vergi yükümlülüğünün sonuçlandırılması için zamanaşımı süreleri getirilmesi; hem mükellef, hem de vergi idaresi açısından kesinlik sağlanması için zorunludur. Transfer fiyatlandırması söz konusu olduğunda; bir ülkenin, ilgili bağlı şirketin vergi yükümlülüğünün sonuçlandırılması için belirlenen zamanaşımı sürelerinin dolması durumunda karşı düzeltme yapması yasal olarak mümkün olmayabilir. Bu nedenle, çifte vergilendirme riskinin en aza indirilebilmesi için bu tür zamanaşımı sürelerinin mevcudiyeti ve bunların ülkeden ülkeye değişkenlik gösteriyor olması gerçeği göz önünde bulundurulmalıdır.

4.45 OECD Model Vergi Anlaşmasının 25 inci maddesinin 2 nci paragrafı, KAU gereğince varılan bir anlaşmanın, imzalayan ülkelerin dâhili mevzuatlarındaki hiçbir zamanaşımı süreleri dikkate almaksızın uygulamaya konması şartını getirerek zamanaşımı sorununa çözüm aramaktadır. Böylelikle ikili anlaşmanın karşı düzeltmeleri içerdiği durumlarda, zamanaşımı süreleri bu düzeltmelerin yapılmasına engel teşkil etmeyecektir. Bununla birlikte; bazı ülkeler, bu yolla dâhili mevzuattaki zamanaşımı sürelerini ortadan kaldırmaya gönüllü olmayabilir ve bu konudaki çekincelerini açıkça belirtebilirler. Dolayısıyla, KAU söz konusu olduğunda; OECD ülkeleri, karşı düzeltmelerin yapılması için dâhili mevzuatlarına konulan zamanaşımı sürelerini mümkün olduğu kadar esnetmeye teşvik edilmektedirler.

4.46 İkili bir anlaşmanın KAU amaçları için dâhili mevzuattaki zamanaşımı süreleri yerine farklı bir zamanaşımı süreleri getirmediği durumlarda; vergi idarelerinin, zamanaşımı süresinin bir düzeltmenin gerçekleşmesini engelleyebilecek biçimde aşılması için gerekli makul zaman ayarlamasını da yaparak, mükelleften gelen talep doğrultusunda, bu konuda gerekli müzakerelerde bulunmaya hazır olmalıdır. Ayrıca OECD üyesi ülkeler, vergi yükümlülüğünün belirlenmesine yönelik zamanaşımı sürelerinin askıya alınmasına izin verebilen dâhili bir mevzuata sahip olmaları konusunda teşvik edilmektedirler. Ayrıca OECD ülkeleri, müzakereler sonuçlanıncaya kadar vergi yükümlülüğünün belirlenmesinde uygulanan zamanaşımı sürelerini erteleyecek dâhili mevzuat oluşturmaya teşvik edilmektedir.

4.47 Zamanaşımı süreleri ilgili sorunlar, karşı düzeltmeler yerine birincil düzeltmeleri belirleyen kurallar yoluyla da ele alınabilir. Karşı düzeltmelerde zamanaşımı süre sorunu, kimi zaman bir vergi yılı için yapılan birincil düzeltmelerin başlangıç değerlendirmelerinin yıllar sonra yapılmasından kaynaklanabilmektedir. Bu nedenle, ikili anlaşmalarda belli bir zaman diliminin geçmesinden sonra bir başlangıç değerlendirmesi yapılmasını yasaklayan bir maddenin yer almasına yönelik bir teklif, bazı ülkeler tarafından kabul görmüştür. Öte yandan pek çok ülke, bu yaklaşıma itiraz etmektedir. Vergi idareleri, bir düzeltme yapabilmek için gerekli incelemeleri yapmak üzere uzun bir zaman dilimine ihtiyaç duyabilirler. Pek çok vergi idaresi açısından ne zaman ortaya çıkarsa çıksın bir düzeltme yapma ihtiyacının göz ardı edilmesi kolay değildir. Bu aşamada başlangıç değerlendirmelerinde bir zaman sınırlaması önermek mümkün olmadığından, vergi idarelerine kendi dâhili mevzuatlarındaki sınırlarını herhangi bir uzatma olmaksızın uygulamaları önerilmektedir. Durumun karmaşıklığı veya mükellefin işbirliği yapmaması nedeniyle bir uzatma zorunlu ise bu uzatma, olabilecek en kısa ve belirli zaman

dilimi için yapılmalıdır. Ayrıca; dâhili mevzuattaki zaman sınırlaması mükellefin de onayıyla uzatılabilse de, bu duruma mükellefin rızasının tamamen gönüllü olması gerekir. Vergi inceleme elemanları, olabildiğince erken bir aşamada mükellefe sınır ötesi transfer fiyatlandırmasına dayanan bir değerlendirme yapma eğiliminde olduklarını göstermelidirler. Böylece mükellefler, eğer tercih ederlerse diğer ilgili ülkedeki vergi idaresini bilgilendirebilecek ve bu idare de konuyu ileriye dönük KAU çerçevesinde değerlendirebilecektir.

4.48 Dikkate alınması gereken bir diğer zaman sınırlaması, mükellefin OECD Model Vergi Anlaşmasının 25 inci maddesi gereği KAU'nü başlatması gereken üç yıllık süreye ilişkindir. Üç yıllık dönem, Anlaşmanın maddeleri ile uyumlu olmaksızın vergilendirmeye yol açan vakaya ait ilk bilgilendirmeye işlemeye başlar; bu tarih, vergi idaresince mükellefe teklif edilen ve “düzeltme faaliyeti” veya “vergilendirme eylemi” olarak tanımlanan düzeltme hakkında ilk bilgilendirme tarihi veya 25 inci maddenin açıklamasının 21-24 üncü paragraflarında tartışıldığı üzere daha erken bir tarih olabilir. Bazı ülkeler üç yıllık dönemi usulü başlatmak için fazla kısa olsa da diğer bazı ülkeler de fazla uzun bulmaktadır ve bu konuda çekincelerini bildirmişlerdir. 25 inci maddeyle ilgili Yorumda; söz konusu zaman sınırlamasının, “Akit Devlerin ikili anlaşmalarında zaman sınırlamasının mükelleflerin menfaatlerine uygun bir biçimde uzatılması konusunda aralarında uzlaşa sağlanmasına izin verecek bir biçimde, minimum bir süre olarak kabul edilmesi gerektiği” açıklaması yer almaktadır.

4.49 Üç yıllık zaman sınırlaması, başlangıç tarihinin belirlenmesi açısından sorunlara yol açmakta olup; bu konu, 25 inci maddeyle ilgili Yorumun 21-24 üncü paragraflarında ele alınmıştır. Özellikle 21. paragraf, üç yıllık sürenin “mükellefin menfaatlerini en fazla koruyacak şekilde” yorumlanması gerektiğini kaydetmektedir. 22 nci paragraf, vergilendirme eyleminin tarihinin belirlenmesine yönelik rehber açıklamaları içermektedir. 23 üncü paragraf ise beyan esasları konularını tartışmaktadır. 24 üncü paragraf, “Anlaşmaya taraf iki ülke tarafından gerçekleştirilen vergi doğuran kararlar veya eylemlerin birleşiminin Anlaşma ile uyumlu olmaması durumunda; üç yıllık sürenin, sadece en son karar veya eyleme ilişkin ilk bilgilendirmeden itibaren başlayacağını” ortaya koymaktadır.

4.50 Zamanaşımı sürelerinin KAU'nün etkin bir şekilde çifte vergilendirmeyi önleme fonksiyonunu yerine getirmesine engel olması ihtimalinin en aza indirilmesi için, mükelleflerin mümkün olan en erken aşamada –ki bu aşama, düzeltmenin ihtimal dâhilinde olduğu zamandır.- söz konusu mekanizmadan faydalanmalarına izin verilmelidir. Böylelikle; her iki vergi idaresi tarafından, geri dönülmez adımlar atılmadan önce, üzerinde uzlaşılan kararlar alınması amacının mümkün olduğu ölçüde en az engelle gerçekleştirilebileceği beklentisiyle müzakere süreci başlayabilir. Ancak bazı yetkili makamlar, önerilen bir düzeltmenin nihai eylemle sonuçlanmaması veya karşı düzeltme talebine yol açmaması ihtimalleri nedeniyle, sürece bu kadar erken bir aşamada dahil olmak istemeyebilirler. Sonuçta; KAU'nün çok erken bir aşamada başlatılması, gereksiz işlemlere yol açabilir.

4.51 Bununla birlikte, yetkili makamlar KAU kapsamında transfer fiyatlandırması ile ilgili tartışmalara, kaynaklarının ekonomik kullanımı amacı doğrultusunda olabildiğince erken aşamada başlamaya hazırlıklı olmalıdırlar.

C.4.2 Karşılıklı anlaşma işlemlerinin süresi

4.52 KAU kapsamında müzakereler başladıktan sonra işlemler uzayabilmektedir. Transfer fiyatlandırması konularının karmaşıklığı, vergi idareleri açısından hızlı sonuç almayı güçleştirebilir. Mekânlar arasındaki mesafeler, vergi idarelerinin sıklıkla bir araya gelmesini zorlaştırmakta ve yazışmalar, yüz yüze tartışmaların yerini tutmamaktadır. Diller, muhasebe sistemleri ve yasal sistemler arasındaki farklılıklar da işlemlerin süresini uzatabilmektedir. Ayrıca mükellefin vergi idaresine transfer fiyatlandırması konusunun anlaşılmasını sağlayacak bilgileri sağlamakta gecikmesi de süreci uzatan bir diğer faktördür. Ancak, gecikmeler her zaman geçerli olmayıp; uygulamada, yapılan görüşmeler genellikle sorunun nispeten kısa bir sürede çözüme kavuşturulmasıyla sonuçlanmaktadır.

4.53 Bir karşılıklı anlaşma sürecinin tamamlanması için gereken sürenin kısaltılması mümkündür. İşlemlerin gerçekleştirilmesi için gereken formalitelerin azaltılması, süreci hızlandırabilir. Bu bağlamda, bireysel iletişim veya telefon konferansları; bir ülke tarafından yapılan bir düzeltmenin, diğer ülkede zorluk yaratıp yaratmayacağına ilişkin fikir oluşturmasını hızlandırabilir. Bu şekilde iletişime geçilmesi maliyetli olmakla birlikte, zaman alan resmi yazılı iletişim sürecinden uzun vadede daha uygun maliyetli olacaktır. OECD tarafından, ülkelerin karşılıklı anlaşma usullerinin etkinliğini geliştirmek üzere kullanabilecekleri, en iyi uygulama örneklerini içeren bir rehber olarak “Etkin Karşılıklı Anlaşma Usulleri” internetten erişime açılmıştır.

4.54 Esasen radikal bir çözüm önerisi olarak; 25 inci maddenin 5 inci paragrafındakine benzer şekilde 2 yıllık bir süre sonunda tahkim müessesinin devreye sokulmasına yönelik bir hükmün getirilmesi, karşılıklı anlaşma sürecinin uzama riskini önemli ölçüde azaltacaktır.

C.4.3 Mükellefin katılımı

4.55 OECD Model Vergi Anlaşmasının 25 inci maddesinin 1 inci paragrafı, mükellefe KAU'nü başlatma talebinde bulunma hakkı tanımaktadır. 25 inci maddeye ilişkin Yorumun 34 üncü paragrafı, bu taleplerin iyi bir gerekçe olmaksızın reddedilemeyeceğini kaydetmektedir. Bir ülkenin mükellefin KAU'ne ilişkin talebini reddetmeyi tercih edebileceği durumlar ve bu durumlarda izlenebilecek yollar, 25 inci maddeye ilişkin Yorumun 26-29 uncu maddelerinde ele alınmaktadır.

4.56 Ancak, her ne kadar mükellefin usulü başlatma hakkı bulunmakta ise de sürece dâhil olmaya yönelik belirli bir hakkı yoktur. Mükellefin sürece dâhil olma, en azından her iki yetkili makama durumunu açıklama ve müzakerelerin gidişatından haberdar edilme haklarının olması gerektiği tartışılmaktadır. Bu bağlamda; bir KAU'nün gerçekleştirilmesinin, aslında mükellefin kabulüne bağlı olduğuna dikkat edilmelidir. Bazı mükellef temsilcileri, mükellefin ayrıca yetkili makamların yüz yüze tartışmalarında da hazır bulunma hakkının olması gerektiğini iddia etmektedirler. Bunun amacı, yetkili makamlarca mükellefin durumuna ilişkin bilgilerin yanlış anlaşılmasının önüne geçilmesi olabilir.

4.57 OECD Model Vergi Anlaşmasının 25 inci maddesinde düzenlenen ve çok sayıda çok taraflı anlaşmaya uyarlanan KAU, bir dava süreci değildir. Bazı durumlarda, mükellefin vermiş olduğu bilgiler sürecin gidişatında faydalı olabilmekle birlikte; mükellefin sürece dâhil olabilmesi, yetkili makamların inisiyatifine bırakılması gereken bir konudur.

4.58 Yetkili makamlar arasındaki tartışmaların haricinde, mükellefin yetkili makamlara konuyla ilgili tüm bilgileri zamanında vermesi büyük önem arz etmektedir. Vergi idarelerinin ellerindeki kaynaklar sınırlıdır ve mükellefler, süreci kolaylaştırmak için gereken tüm çabayı sarf etmelidirler. Öte yandan, KAU mükellefe destek sağlamak üzere tasarlandığından; vergi idareleri, mükelleflere konuyla ilgili tüm bilgi ve savunmalarını yanlış anlaşılmaya neden olmayacak şekilde sunabilmeleri için mümkün olan her imkânı sağlamalıdır.

4.59 Uygulamada; pek çok OECD üyesi ülkenin vergi idareleri, mükelleflerine düzenli olarak bu olanakları sağlamakta, müzakerelerde kaydedilen ilerlemelere ilişkin bilgilenmelerini sağlamakta ve sıklıkla tartışmalar esnasında yetkili makamlar tarafından yapılması düşünülen düzeltmeleri kabul etmelerinin mümkün olup olmayacağı hususunda fikirlerini almaktadır. Çoğu ülkede hâlihazırda standart haline gelmiş bu uygulamaların, olabildiğince yaygınlaştırılması gerekir. Bu uygulamalara, OECD tarafından yayımlanan Etkin Karşılıklı Anlaşma Usulleri Rehberinde de yer verilmiştir.

C.4.4 Uygulanabilir usullerin yayınlanması

4.60 Yetkili makamların, mükelleflerin süreci anlamaları amacıyla karşılıklı anlaşma usullerine ilişkin kendi dâhili kural ve usullerini önceden yayınlamaları, mükellef açısından faydalı bir uygulamadır. OECD üyesi ülkeler ve OECD üyesi olmayan çok sayıda ülke, OECD internet sayfasında yer alan ve düzenli olarak güncellenen Anlaşmazlıkların Çözümüne İlişkin Ülke Örnekleri sayfasında kendi dâhili kural ve süreçlerine referans yapılmasını kabul etmişlerdir. Bu tür kuralların geliştirilmesi ve yayınlanması, özellikle diğer vergi idareleri ile karşılıklı anlaşmanın gerekli veya uygun olduğu durumlarda bir artışla karşı karşıya kalınması durumunda vergi idareleri açısından da fayda sağlamaktadır. Böylelikle vergi idareleri her bir olayda yeni bir süreç geliştirmek veya çok sayıda soruya cevap vermek suretiyle zaman kaybetmek durumunda kalmayacaklardır.

4.61 Bu tür kural ve süreçlerin yayınlanması ile, bir mükellefin örneğin bir sorun ile ilgili diğer bir ülke yetkili makamı ile tartışmaya başlanması için sorunu kendi ülkesindeki yetkili makamın dikkatine sunmak üzere yapması gerekenler net bir şekilde ortaya konulacaktır. Yayınlama, sorunun götürülmesi gereken resmi makam, yetkili makamın devreye girmesi gereken aşama, konuyu çözümlemesi için yetkili makama yardımcı olmak üzere gerekli veya faydalı bilgilerin neler olduğu ve buna benzer hususlarda yol gösterici olacaktır. Transfer fiyatlandırması ve karşı düzeltmeleri konusunda yetkili makamların politikasına yönelik rehberlik sağlanması da faydalı bir yaklaşım olacaktır. Yetkili makamlar, bu hususları tek taraflı olarak keşfedebilirler ve kendi belirlemiş oldukları kural ve süreçleri mümkün olduğu ölçüde (vergi mahremiyetini göz önünde tutarak) kamuya açıklamalıdır.

4.62 Sürecin yönetimine ilişkin kurallar ve standartlar yetkili makamın kendi mükellefleri ile iç ilişkileri üzerinde sınırlı bir etkiye sahip olduğundan, bu makamların rehber ve kuralları kabul etmesine ihtiyaç yoktur. Bununla beraber yetkili makamlar, tek taraflı bu kural ve standartlarla ilgili olarak karşılıklı anlaşma sürecinin birlikte yürütüldüğü ülkelerin makamları ile düzenli olarak iletişimde olmalıdırlar.

C.4.5 Ödenmemiş vergiler ve birikmiş faizlerin toplanmasına ilişkin sorunlar

4.63 Bir karşı düzeltme yoluyla çifte vergilendirme sorununun çözümü; ödenmemiş vergilerin toplanması ve eksik veya fazla ödemelere yönelik faiz hesaplanması gibi konular nedeniyle karmaşık bir süreç olabilir. Karşılaşılabilecek ilk problem, tahsilatın ertelenmesini sağlayacak iç mevzuatın eksikliği nedeniyle düzeltme işlemleri tamamlanmadan önce hesaplanan vergi açığının tahsil edilmesi olabilir. Bu durum, ÇÜİ grubunun sorun çözümleninceye kadar aynı vergiyi iki kez ödemesine neden olabilir. Bu sorun, sadece KAU bağlamında değil, dâhili mevzuat kapsamındaki ihtilaflar bağlamında da ortaya çıkabilir. KAU sürecinde tahsilatı erteleyecek bir düzenlemesi olmayan ülkeler, tahsilat riskine karşı kendilerini güvenceye alma hakları saklı kalmak kaydıyla ve iç mevzuatları elverdiği ölçüde bu tür düzenleme örneklerini uygulamaya koymaları konusunda teşvik edilmektedirler (bk. 25 inci madde açıklamasının 47-48 inci paragrafları).

4.64 Eksik ödenen verginin tamamının ya da bir bölümünün tahsilinin geçici olarak durdurulup durdurulmadığına bakılmaksızın, diğer hususlarda da birtakım sorunlar ortaya çıkmaktadır. Transfer fiyatlandırmasına ilişkin çok sayıdaki durumun yetkili makamlar nezdinde işlem görmesinin uzun bir süreyi gerektirmesinden dolayı, eksik ödenen vergi üzerinden tahakkuk ettirilen faizin, ya da bir karşı düzeltmenin mümkün olduğu durumda, diğer ülkede fazla ödenen verginin tutarı, vergi aslına eşit, hatta daha yüksek çıkabilmektedir. Vergi idarelerinin, iki ülkede geçerli olan faiz kurallarının birbirinden farklı olmasının, ÇÜİ Grubu açısından, kontrol edilen işlemlerin emsallere uygun biçimde gerçekleşmesi durumunda ortaya çıkmayacak olan ilave bir maliyetin oluşumuna; ya da tam tersine, (ör. karşı düzeltmeyi uygulayan ülkede ödenen faizin birincil düzeltmeyi uygulayan ülkede uygulanan faizden yüksek olması durumunda) ÇÜİ grubu için ek bir menfaat yaratacağına dikkat etmeleri ve karşılıklı anlaşma işlemlerinde bu hususu göz önünde bulundurmaları gerekir.

4.65 Faiz tutarının (uygulandığı orandan bağımsız olarak) karşı düzeltmeyi uygulayan ülkenin bu karşı düzeltmeyi ilişkilendirdiği yıl ile yakın bir ilişkisi olabilir. Karşı düzeltmeyi uygulayan ülke, söz konusu düzeltmeyi, birincil düzeltmenin belirlendiği yılda uygulamak isteyebilir –ki, böyle bir durumda (ödenen faiz oranına bakılmaksızın) büyük ihtimalle daha düşük tutarda faiz ödenecektir; buna karşın, birincil düzeltmeyi uygulayan ülke (nispi olarak daha düşük oran uygulanacak olmakla birlikte) kontrol edilen işlemin gerçekleştiği yıl itibarıyla eksik beyan edilen ve tahsil edilmeyen vergi üzerinden faiz hesaplayabilir. Bir karşı düzeltmenin hangi yılda uygulanması gerekeceği konusu, 4.36. bentte ele alınmıştır. Bu nedenle bazı durumlarda, iki ülkenin yetkili makamları arasında, mükellef üzerinde vergi tarhiyatı uygulanmaması, ya da söz konusu düzeltme işlemi bağlamında mükellefe faiz ödenmesi hususunda uzlaşmaya varmaları uygun olabilir; ancak, ilgili ikili anlaşmada bu konuda belirli bir

hüküm bulunmadığı takdirde, bu yönde bir uzlaşi söz konusu olmayacaktır. Bu yaklaşım aynı zamanda, idari sorunları da azaltacaktır. Bununla birlikte, eksik ödenen ve zamlı ödenen vergi üzerinden tahakkuk ettirilen faizlerin, farklı ülkelerdeki farklı mükelleflere yansıtılmaları durumunda, böyle bir yaklaşım çerçevesinde, uygun bir ekonomik sonucun elde edileceği konusunda herhangi bir teminat bulunmamaktadır.

C.5 İkincil düzeltmeler

4.66 Birincil transfer fiyatlandırması düzeltmesinin yol açtığı uygulamalar, sadece karşı düzeltmeler değildir. Birincil transfer fiyatlandırması düzeltmeleri ve karşı düzeltmeler, bir ÇÜİ grubunun vergiye tabi kârlarının dağılımını vergisel amaçlar için değiştirirler; ancak, düzeltme işlemi tarafından temsil edilen aşırı kârların, kontrol edilen işlemin emsallere uygun biçimde gerçekleştirilmiş olması halinde ortaya çıkabilecek olan sonuçlarla tutarsız oldukları gerçeğini değiştiremezler. Fiili kâr dağıtımının birincil transfer fiyatlandırması düzeltmesiyle tutarlılığını sağlamak üzere, transfer fiyatlandırması konusunda düzeltme önerisi getiren bazı ülkeler, dâhili mevzuatları uyarınca, birincil düzeltmeden kaynaklanan aşırı kârların bir başka biçimde transfer edilen ve vergilendirilen kârlar olarak işlem gördükleri yapıcı bir işlemin (ikincil bir işlemi) uygulanması gerektiğini öne süreceklerdir. Genellikle ikincil işlemler örtülü temettüler, örtülü özkaynak katkıları ve örtülü borçlar şeklinde gerçekleştirilmektedir. Örneğin yabancı bir ana şirketin bağlı şirketinin geliri üzerinde birincil düzeltmeye giden bir ülke, yabancı ana şirketin elindeki kâr fazlasını temettü gibi değerlendirerek stopaj vergisi uygulayabilecektir. Bu stopaj vergisinden kaçınmak amacıyla bağlı şirket yabancı ana şirkete aşırı yüksek bir transfer fiyatı ödeyebilir. Yani ikincil düzeltmeler, tekrar hesaplanan vergilendirilebilir kârlarla aslen kaydedilmiş olan kârlar arasındaki farklılığı açıklamaya yöneliktir. İkincil bir işlemin vergiye tabi edilmesi, ikincil transfer fiyatlandırması düzeltmesine (ikincil düzeltmeye) yol açar. Bu nedenle, ikincil düzeltmeler, vergi kaçaklarının önlenmesine hizmet edebilir. İkincil bir işlemin ve bunun sonucunda ortaya çıkacak ikincil düzeltmenin alabileceği son şekil, içinde bulunulan koşullara ve ikincil düzeltmeyi değerlendiren ülkenin vergi kanunlarına bağlı olacaktır.

4.67 İkincil bir işlemi öngören vergi idaresine ilişkin diğer bir örnek, birincil düzeltmeyi gerçekleştiren vergi idaresinin ortaya çıkan aşırı kârları bir ilişkili işletmeden diğer bir ilişkili işletmeye sağlanan örtülü krediler olarak kabul etmesi durumunda ortaya çıkabilmektedir. Böyle bir durumda, borcun geri ödenmesi gereğinin ortaya çıkacağı kabul edilir. Birincil düzeltmeyi yapan vergi idaresi, daha sonra emsaline uygun faiz oranı uygulayabilmek için bu ikincil işlemi emsallere uygunluk ilkesine göre değerlendirecektir. Genellikle bu değerlendirmede; uygulanacak faiz oranı, faiz ödemelerinin yapılmasına ilişkin eğer varsa zaman sınırlaması ve faizin aktifleştirilip aktifleştirilmeyeceği gibi konuların ele alınması gerekir. Örtülü kredi yaklaşımı, yalnızca birincil düzeltmenin ilgili olduğu yılı değil, aynı zamanda, ikincil

düzeltilmeyi öngören vergi idaresinin söz konusu örtülü kredinin ödendiğini kabul ettiği yıla kadar geçen yılları da etkileyecektir.

4.68 İkincil bir düzeltme, bu düzeltmeden kaynaklanabilecek ek vergi yükümlülüğü için diğer ülke tarafından sağlanacak karşılık indirimini veya başka türlü bir mahsup imkânı sağlanmadıkça çifte vergilendirmeye yol açabilir. İkincil düzeltmenin örtülü temettü şeklinde gerçekleşmesi durumunda; diğer ülkenin dâhili mevzuatı uyarınca tahsil edildiği kabul edilen herhangi bir tutar bulunmadığından dolayı, tahakkuk ettirilecek stopaj vergisinde indirim söz konusu olamayabilir.

4.69 OECD Model Vergi Anlaşmasının 9 uncu maddesinin 2 nci bendi ile ilgili Yorumda; ikincil düzeltmelerin bu Madde kapsamında yer almadığı, bu nedenle de vergi idarelerinin ikincil düzeltmeleri yapmasıyla ilgili bir yasak veya mecburiyet getirilmediğini ortaya koymaktadır. Daha geniş açıdan bakıldığında, çifte vergilendirme anlaşmalarının amacının çifte vergilendirmeyi ve sermaye ve gelir üzerindeki vergilerde mali kayıpları önleme amaçlı olduğu söylenebilir. Birçok ülke, uygulamaları gereği ya da dâhili mevzuatlarının izin vermemesinden dolayı, ikincil düzeltme uygulamamaktadır. Bazı ülkeler, diğer ülkelerin ikincil düzeltmeleri açısından herhangi bir mahsup hakkı tanımayı reddetmekte ve 9 uncu madde kapsamında da böyle bir hakları bulunmaktadır.

4.70 İkincil düzeltmeler, bazı ülkeler tarafından içerdikleri uygulama güçlükleri nedeniyle reddedilmektedir. Örneğin, kardeş şirketler arasında birincil bir düzeltmenin uygulanması durumunda, ikincil düzeltme ana şirkete ulaşıncaya kadar arada bulunan şirketler arasında bir kâr payı dağıtım zincirinin bulunduğu varsayımı ortaya çıkacak ve bunun ardından, işlemde yer alan diğer şirkete ulaşıncaya kadar, yine arada bulunan şirketler arasında zincirleme bir öz sermaye katkısının bulunduğu varsayılacaktır. Bu bağlamda, çok sayıda işlemin bulunduğu varsayılacak ve böyle bir durumda, birincil düzeltmenin yapıldığı işlemlerin gerçekleştiği ülkeler dışındaki diğer ülkelerde de vergisel sonuçların ortaya çıkıp çıkmadığı hususu sorgulanacaktır. İkincil işlemin bir kredi biçiminde yapılandırılması halinde, böyle bir durumun ortaya çıkması engellenebilir; ancak örtülü krediler birçok ülkede bu amaç için kullanılmamaktadır ve uygulanan faizlerden dolayı bu tür işlemler birtakım sorunlara yol açabilmektedir. Orantısız temettüler, yürürlükteki ticaret kanunu hükümlerine aykırılık gösterse de, kontrol edilen işlemlerde taraf olmayan azınlık hissedarların örtülü temettü niteliğinde el altından nakit para elde etmiş sayılmaları uygun olmayacaktır. Ayrıca, yurtdışı vergilerin mahsup sistemleri arasındaki etkileşimin bir sonucu olarak, ikincil bir düzeltme, bir ÇUİ grubunun toplam vergi yükünü önemli ölçüde azaltabilmektedir.

4.71 Yukarıda açıklanan güçlüklerin ışığında, ikincil düzeltmenin gerekli görüldüğü durumda vergi idareleri, mükellefin stopaj vergisinden kaçınmak amacına yönelik olarak, örtülü kazanç yoluyla temettü geliri elde ettiği şüphesini uyandırdığı durumlar hariç olmak üzere, bu tür düzeltmeleri, çifte vergilendirme olasılığını en alt düzeye indirecek biçimde gerçekleştirmeleri

konusunda teşvik edilmektedirler. Ayrıca, bu konuda politikalar geliştiren ya da mevcut politikalarını gözden geçiren ülkelerden de, yukarıda belirtilen güçlükleri dikkate almaları istenmektedir.

4.72 İkincil düzeltme uygulamasını benimseyen bazı ülkeler, birincil düzeltme uygulanan mükellefe; dâhil olduğu bir ÇÜİ grubunun haksız kârlarını, söz konusu mükellefin hesaplarını birincil düzeltmeye uygun hale getirmesine imkân tanıyacak biçimde ilişkili işletmeye geri transfer etmesini sağlayarak ikincil düzeltmeden kaçınma şansı tanıyan bir diğer seçenek sunmaktadırlar. Söz konusu kârların ilişkili işletmenin bulunduğu ülkeye transferi; bir alacak hesabının oluşturulması ya da düzeltmenin ana şirket ile bağlı şirket arasında gerçekleştiği durumda, örneğin temettü ödemeleri gibi diğer bir tür transferi, (başta belirtilen fiyat düşük olduğunda) ek bir transfer fiyatının ödenmesi ya da (başta belirtilen fiyat yüksek olduğunda) transfer fiyatının geri ödenmesi şeklinde yeniden tasnif edilmesi biçiminde gerçekleşebilir.

4.73 Kârların ilişkili işletmeye geri transferinin bir temettü ödemesinin yeniden sınıflandırılması şeklinde gerçekleşmesi durumunda; (birincil düzeltmede yer alan tutara kadar olan) temettü, alan tarafın brüt gelirinden indirilecektir (zira söz konusu tutar, birincil düzeltmenin uygulandığı sırada muhasebeleştirilmiş bulunmaktadır). Bu uygulamanın sonucunda, temettüyü alan taraf, dolaylı vergi indirimi (ya da vergi muafiyeti sisteminde, temettü üzerindeki vergi muafiyetinden yararlanma) hakkını ve temettü üzerinden ödenmesi gereken tevkifat üzerindeki indirim hakkını kaybedecektir.

4.74 Kârların ilişkili işletmeye geri transferinin bir alacak hesabının oluşturulması şeklinde gerçekleşmesi durumunda, gerçek nakit akışı üzerindeki düzeltmeler zaman içinde gerçekleştirilecektir; bununla birlikte, dâhili mevzuat, söz konusu hesap üzerindeki düzeltmeler için öngörülen süreyi daraltabilmektedir. Bu yaklaşım, kontrol edilen işlemdeki taraflardan birinin elinde bulunan haksız kârın giderilmesinde ikincil işlem olarak örtülü kredi kullanılması ile aynı niteliktedir. Bununla birlikte, hesap üzerinden faiz tahakkukunun kendine özgü vergisel sonuçları bulunmaktadır ve bu durum da, faiz tahakkukunun (paragraf 4.67’de açıklandığı biçimde) ne zaman başlayacağına bağlı olarak süreci daha da karmaşıktırmaktadır. Bazı ülkeler, yetkili makamlarla varılan uzlaşının bir parçası olarak, bu hesaplar üzerinde faiz hesaplamamaktadırlar.

4.75 Kârların geri transferi söz konusu olduğunda; gerek mükellefin, gerekse vergi idaresinin kâr transfer işleminin gerçekleştiği ya da bu işlemin kesinleştiğine dair bilgi edinmelerini sağlamak üzere, söz konusu ödemelerin ya da ilgili işlemlerin, ödemeyi ilişkili işletmeye transfer eden mükellefin hesaplarına nasıl kaydedilmesi gerektiği sorusu gündeme gelmektedir. Transfer işleminin, bu transferi gerçekleştirmesi gereken işletmenin hesaplarına fiilen kaydedilmesi, son aşamada transfer işleminin ne şekilde gerçekleşeceğine bağlıdır. Örneğin, alınan bir temettü ödemesinin birincil düzeltmeyi yapan vergi idaresi ve temettü tutarını tahsil eden mükellef açısından bir geri kâr transferi şeklinde kabul edilmesi durumunda, bu türden

bir düzenlemenin özellikle temettüyü ödeyen ilişkili işletmenin hesaplarına kaydedilmesi gerekmemektedir; zira bu düzenleme, işletmenin elinde bulunan temettü tutarını ya da niteliğini değiştirmeyecektir. Öte yandan, bir borçlu hesabının oluşturulması durumunda, gerek borçlu hesabı kaydeden mükellefin, gerekse bulunduğu ülkenin vergi idaresinin, borçlu hesabın geri transfer edilen kâr tutarı ile ilgili olduğunu bilmeleri gerekmektedir; böylece, bu hesaptan yapılan geri ödemelerin ya da hesapta yer alan bakiye üzerindeki faizlerin açıkça tanımlanabilmesi ve söz konusu ülkenin dâhili mevzuatına uygun bir biçimde işlem görmesi mümkün olacaktır. Ayrıca, kur farkından kaynaklanan kazançlar ve giderler ile ilgili hususlar da gündeme gelebilecektir.

4.76 Hâlihazırda pek çok OECD ülkesinin geri kâr transferiyle ilgili fazla deneyiminin olmaması nedeniyle; söz konusu transferlere ilişkin mükellefler ve vergi idareleri arasında yapılacak anlaşmaların, ilgili birincil düzeltme için başlatılan KAU çerçevesinde tartışılması tavsiye edilir.

D. Eşzamanlı vergi incelemeleri

D.1 Tanım ve genel bilgi

4.77 Eşzamanlı vergi incelemesi, iki ya da daha fazla ülkenin vergi incelemelerinde işbirliğinde bulunmalarını sağlayan ve uluslararası vergilendirme konusunda geniş bir uygulama alanı bulan bir tür karşılıklı yardım yöntemidir. Zamanında ve etkin bir bilgi değişimini sağlamasından ötürü, özellikle üçüncü bir ülkeden sağlanan bilgilerin bir vergi incelemesinde kilit bir öneme sahip olduğu durumlarda, eşzamanlı vergi incelemeleri son derece yararlı olabilmektedir. Tarihsel olarak, transfer fiyatlandırmasına ilişkin konularda uygulanan eşzamanlı vergi incelemeleri, işlemlerin gerçek niteliğinin vergi cennetlerinin araya girmesi sonucu belirsizleştiği durumlar üzerinde odaklanmışlardır. Bununla birlikte, karmaşık yapıdaki transfer fiyatlandırması uygulamalarında, transfer fiyatlandırması analizlerinde yer alan vergi idarelerinin sahip oldukları verilerin sıhhatini artırması nedeniyle eşzamanlı vergi incelemelerinin daha geniş bir rol üstlenebilecekleri belirtilmektedir. Ayrıca, eşzamanlı vergi incelemelerinin ekonomik çifte vergilendirme olasılığının azaltılmasına yardımcı olabileceği, mükelleflerin vergiye uyum maliyetlerini indirebileceği ve karar alma sürecini hızlandırabileceği de öne sürülmektedir. Eşzamanlı bir vergi incelemesinde, bir tarhiyatın söz konusu olduğu durumlarda ilgili her iki ülkenin de ÇUİ grubunun çifte vergilendirmeye maruz kalmasının önlenmesi için ellerinden gelen gayreti göstermeleri gerekir.

4.78 Eşzamanlı vergi incelemeleri, Eşzamanlı Vergi İncelemelerinin Yürütülmesine ilişkin OECD Model Vergi Anlaşmasının A Bölümünde tanımlanmaktadır. Bu anlaşmaya göre, eşzamanlı bir vergi incelemesi, “iki veya daha fazla taraf arasında her birisi kendi bölgesinde olmak üzere mükellef(ler)in vergi işlemlerine ilişkin, üzerinde ortak veya bağlantılı menfaatlerinin olduğu her türlü bilginin değişimini sağlamak üzere eşzamanlı ve bağımsız incelemeler yapmalarına olanak sağlayan bir düzenleme” anlamına gelmektedir. Bu karşılıklı yardımlaşma şekli, KAU’nün bir alternatifi değildir. Eşzamanlı vergi incelemesi sonucunda gerçekleşen her türlü bilgi değişimi, bu tür değişimler için getirilen teminat çerçevesinde yetkili makamlar aracılığıyla yapılmaktadır. Eşzamanlı incelemelere ilişkin uygulama bilgileri, Mali İşler Komitesi tarafından 23 Ocak 2006 tarihinde kabul edilen Bilgi Değişimi El Kitabında bulunabilir (bk.: <http://www.oecd.org/ctp/eoi/manual>).

4.79 OECD Model Vergi Anlaşmasının 26 ncı maddesini takip eden maddeler, eşzamanlı incelemelerin yasal dayanağını oluştururken; yetkili makamlar, sıklıkla eşzamanlı vergi incelemeleri ve bilgi değişimine ilişkin kendi programları ve uygulama usullerinin hedeflerini ortaya koyan düzenlemeler yapmaktadırlar. İzlenecek genel kurallar ve belirli durumlara ilişkin bir anlaşmaya varıldıktan sonra, her bir ülkenin vergi inceleme elemanları ve müfettişleri kendi bölgelerinde, kendi iç mevzuat ve idari hükümleri çerçevesinde incelemelerini ayrı ayrı yürütmektedirler.

D.2 Eşzamanlı vergi incelemeleri için yasal dayanak

4.80 Eşzamanlı vergi incelemeleri, OECD Model Vergi Anlaşmasının 26 ncı maddesine dayanan bilgi değişimi hükümleri kapsamında yer almaktadır. 26 ncı madde, anlaşma tarafı ülkelerin yetkili makamları arasında, anlaşmanın veya anlaşma kapsamında kendi vergi mevzuatlarının koşullarının yerine getirilmesi için gerekli bilgi değişimi şeklinde bir işbirliği öngörmektedir. 26 ncı madde ve ilgili Yorumda belirtilen üç bilgi değişimi yöntemi (talep üzerine değişim, anlık değişimler ve otomatik değişimler) kapsamında tarafların karşılıklı yardımlaşma olanakları üzerine bir kısıtlama getirmemektedir.

4.81 Eşzamanlı vergi incelemeleri, çifte vergilendirme anlaşmalarından bağımsız olarak da öngörülebilir. Örneğin, İskandinav Ülkeleri Vergi Konularında Karşılıklı Yardımlaşma Anlaşmasının 12 nci maddesi, anlaşmaya taraf ülkeler arasında vergi tahsilatı konusunda yardımlaşma ve bilgi değişimini düzenlemekte ve eşzamanlı vergi incelemelerine olanak sağlamaktadır. Bu anlaşma, olayların seçimi ve bu tür incelemelerin yerine getirilmesi konusunda genel bir çerçeve sağlamaktadır. Avrupa Konseyi-OECD Vergi Konusunda Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşmasının 8 inci maddesi de, eşzamanlı vergi incelemelerine olanak sağlayan birtakım açık hükümleri içermektedir.

4.82 Her durumda, bir devletin vergi idaresinden sağlanan bilgiler, söz konusu ülkenin dâhili mevzuatı uyarınca gizli bilgiler olarak kabul edilecek; yalnızca belirli vergisel amaçlar için kullanılacak ve yalnızca vergi anlaşması ya da karşılıklı yardım anlaşması kapsamında özellikle tanımlanan vergisel işlemlerde yer alan belirli kişiler ve otoritelere ifşa edilecektir. Bu incelemelerden etkilenen vergi mükellefleri, normal olarak eşzamanlı inceleme için seçildikleri konusunda haberdar edilirler ve bazı ülkelerde vergi idarelerinin eşzamanlı vergi inceleme yapmayı planladıklarında ya da bilgilerin 26 ncı maddeye uygun bir biçimde iletileceği durumlarda, mükellefler bundan haberdar edilme hakkına sahiptirler. Böyle durumlarda yetkili makamın, diğer ülkenin yetkili makamını, söz konusu keyfiyetin gerçekleşeceği hususunda bilgilendirmesi gerekmektedir.

D.3 Eşzamanlı vergi incelemeleri ve transfer fiyatlandırması

4.83 Eşzamanlı vergi incelemeleri için transfer fiyatlandırmasına ilişkin uygulamaların seçiminde, farklı ülkelerde incelemelerin sürdürülmesi ya da tarhiyatların uygulanmasına ilişkin zamanışımı sürelerinde ortaya çıkan farklılıklar ve incelemelerin uygulandığı ülkeler tarafından benimsenen vergi dönemlerinin farklı olması, ciddi bazı engellerin ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Bununla birlikte, bu tür sorunlar, ilgili yetkili makamlar arasında hangi durumlarda vergileme dönemlerinin çakıştığının tespiti ve gelecekteki inceleme dönemlerini senkronize etme amaçlı erken zamanlı bilgi değişimleri ile kısmen giderilebilmektedir. İlk bakışta vergi incelemesi programlarının önceden paylaşılmasının faydalı gibi görünmesine karşın; bazı ülkeler, eşzamanlı bir vergi incelemesinin onaylanmasında, incelemeye ilgili ayrıntıların daha kapsamlı bir biçimde belirlenerek karşı tarafa sunulduğu durumlarda, anlaşmada yer alan diğer ortağın öneriyi kabul etme olasılığının daha yüksek olduğunu gözlemlemişlerdir.

4.84 Eşzamanlı vergi incelemesinin uygulanacağı vaka seçildikten sonra genellikle vergi inceleme elemanlarının ya da vergi müfettişlerinin toplanarak, eşzamanlı vergi incelemesi sürecini planlamaları, bu konuda gerekli koordinasyonu sağlamaları ve bu sürecin gelişimini dikkatli bir biçimde incelemeleri beklenir. Özellikle karmaşık bazı durumlar söz konusu olduğunda, ilgili vergi inceleme elemanları ya da vergi müfettişlerinin toplantılarına, muğlâk hususların açıklığa kavuşturulmasını sağlamak üzere mükellefin de katılımı sağlanır. Bilgilerin diğer vergi idaresine iletilmesinden önce mükellefe görüşünü bildirme hakkının tanındığı ülkelerde, bir eşzamanlı inceleme bağlamında bu usulün de izlenmesi gerekmektedir. Böyle bir durumda, ilgili vergi idaresinin, eşzamanlı vergi incelemesi başlamadan önce, anlaşmada yer alan diğer taraflara, böyle bir usule uyulması gerektiğini önceden bildirmesi gerekmektedir.

4.85 Eşzamanlı vergi incelemelerinin; örneğin, maliyetlerin paylaşıldığı ya da tahsil edildiği ve kârların farklı vergi sistemlerindeki mükellefler arasında bölüştürüldüğü, ya da daha genel bir bağlamda, transfer fiyatlandırmasına ilişkin hususların gündeme geldiği durumlarda, ilişkili işletmelerin vergisel yükümlülüklerinin doğru bir biçimde belirlenmesinde oldukça yararlı bir işlevi bulunmaktadır. Eşzamanlı vergi incelemeleri, çokuluslu ticari uygulamalarda, karmaşık yapıya sahip işlemlerde, maliyet katılım anlaşmalarında ve küresel ticaret ve yenilikçi finansal işlemler gibi özel alanlarda kâr paylaşımı yöntemlerinde, bilgi değişimini kolaylaştırabilmektedir. Sonuç olarak vergi idareleri, bir ÇÜİ'nin toplam faaliyetleri üzerinde daha iyi ve daha derin bir kavrayış geliştirebilirler ve uluslararası işlemlerin karşılaştırılması ve kontrolüne yönelik olanaklara sahip olabilirler. Eşzamanlı vergi incelemeleri aynı zamanda, mükelleflerin davranış biçimleri, sektör bünyesindeki uygulamalar ve eğilimler üzerindeki bilgilerin ve inceleme konusunu oluşturan belirli olayların ötesinde, uygun görülebilen diğer bilgilerin de geliştirilmesine yönelik olarak, tüm sektör bünyesinde bilgi değişimini de desteklemektedir.

4.86 Eşzamanlı vergi incelemelerinin bir amacı, transfer fiyatlandırması düzenlemelerinde uyumu artırmaktır. Vergi idareleri açısından, özellikle kendi ülkesindeki mükellefin işbirliği yapmaması veya gerekli bilgileri zamanında ulaştıramaması durumunda, iki veya daha fazla vergi hükümlerine alanına bağlı şirketler arasında kontrol edilen işlemlere ilişkin transfer fiyatlandırması gibi konularda gerekli bilgilerin elde edilerek verilerin belirlenmesi güç olabilmektedir. Eşzamanlı vergi incelemesi süreci, vergi idarelerine bu verileri daha hızlı, etkin ve ekonomik olarak oluşturma konusunda yardımcı olabilecektir.

4.87 Süreç aynı zamanda, transfer fiyatlandırmasına ilişkin tartışmaların erken bir dönemde ortaya konmasını ve böylelikle de, mükelleflerle düşülebilecek hukuki ihtilafların en aza indirilebilmesini de sağlayacaktır. İhtilafların en aza indirilmesi, eşzamanlı vergi incelemesi esnasında elde edilen bilgilere bağlı olarak, incelemeye katılan vergi inceleme elemanlarının veya vergi müfettişlerinin, ilişkili işletmeler arasında transfer fiyatlandırması koşullarıyla ilgili olarak ortaya çıkan görüş ayrılıkları üzerinde görüşmelerde bulunmaları ve bu konularda uzlaşmaya varmaları halinde mümkün olabilmektedir. Böyle bir sürecin başlatılması halinde, ilgili vergi inceleme elemanları veya vergi müfettişleri, ilişkili işletmeler arasındaki kontrol edilen işlemlerin mahiyeti ve koşullarının belirlenerek değerlendirilmesi hususunda mümkün olduğu ölçüde birbirleriyle uzlaşan beyanlar oluşturabilmeleri; yapılan durum değerlendirmesine ilişkin olarak ortaya çıkan anlaşmazlıkları ve ilişkili işletmelerin tabi oldukları transfer fiyatlandırması alanındaki yasal uygulamalar arasındaki farklılıkları ise vurgulamaları gerekmektedir. Bu tür beyanlar, daha sonraki tarihlerde uygulanacak olan karşılıklı anlaşma usulleri için bir zemin oluşturabilir ve büyük ihtimalle de, anlaşmada taraf olan diğer ülkenin vergi idaresinin söz konusu ilişkili işletmenin vergi yükümlülüğünü nihai olarak belirlemesinden çok sonra mükellefin işlemlerini inceleyen bir ülkenin yol açtığı sorunları bertaraf edebilir.

Böyle bir yaklaşım, örneğin KAU'ne ilişkin olarak bilgi eksikliğinden kaynaklanabilecek sıkıntıları en aza indirebilir.

4.88 Bazı durumlarda, eşzamanlı vergi incelemesi usulü, incelemeye katılan vergi idareleri arasında, ilişkili işletmelerin kontrol edilen işlemleriyle ilgili transfer fiyatlandırmasına ilişkin koşullar üzerinde bir uzlaşmaya varmalarını sağlayabilir. Böyle bir uzlaşma sağlandığında, erken bir aşamada karşı düzeltmeler uygulanarak, zaman sınırlamasına ilişkin engeller ve çifte vergilendirmeye ilişkin sorunlar da mümkün olduğu ölçüde ortadan kaldırılabilir. Ayrıca, ilişkili işletmelerin transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak, mükellefin de rızasının sağlanması durumunda, oldukça yüksek bir maliyet ve zaman gerektiren mahkeme süreci de önlenebilir.

4.89 Eşzamanlı vergi incelemesi sürecinde ilişkili işletmelerin transfer fiyatlandırması uygulamaları konusunda vergi idareleri arasında herhangi bir anlaşmaya varılamaması durumunda bile, OECD Model Vergi Anlaşması, ilişkili işletmelerin her birinin çifte vergilendirmeyi önleme amacıyla bir karşılıklı anlaşma sürecinin başlatılması konusunda bir talebi, eşzamanlı vergi incelemesi uygulanmamış olsaydı bu yönde bir talebi sunmuş olacağı tarihten daha önceki bir tarihte sunabileceğini öngörmektedir. Böyle bir durumda; eşzamanlı vergi incelemeleri, bir vergi idaresinin mükellefin vergi yükümlülüğü üzerinde uyguladığı düzeltmeler ile bir KAU'nün uygulanışı arasında geçen süreyi önemli ölçüde azaltabilmektedir. Ayrıca, OECD Model Anlaşması; vergi idarelerinin mükellef tarafından talep edilebilecek KAU için daha kapsamlı veriler elde etmesini sağlayabilmesine imkân tanınması nedeniyle, eşzamanlı vergi incelemelerinin karşılıklı anlaşma usullerini kolaylaştırabileceğini öngörmektedir. Yukarıda ele alındığı üzere vergi idarelerinin beyanlarında ortaya konulan vergisel durumlara ilişkin tespit ve değerlendirilmeler ile ilgili transfer fiyatlandırması hususuna yönelik önerilen vergisel yaklaşımlar ışığında, KAU'nün uygulamadaki işleyişi önemli ölçüde etkinleştirilebilir ve böylece, yetkili makamlar arasındaki uzlaşma süreci kolaylaştırılabilir.

4.90 İlişkili işletmeler ilgili vergi idareleri tarafından yürütülen süreçte aynı zamanda, eşgüdümün sağlanması ve mükerrerliğin önlenmesi sonucunda, eşzamanlı vergi incelemelerinin zaman ve kaynak açısından sağladığı önemli bir tasarruf imkânından yararlanabilmektedirler. Ayrıca, iki ya da daha fazla vergi idaresinin ilişkili işletmeler arasındaki transfer fiyatlandırması uygulamasına ilişkin incelemeye eşzamanlı olarak katılmaları, bir ÇÜİ'ye, transfer fiyatlandırmasına ilişkin sorunların çözümünde daha etkin bir rol üstlenebilme imkânı sağlayabilir. İlişkili şirketler, eşzamanlı vergi incelemeleri esnasında konuya ilişkin veri ve bilgileri her bir vergi idaresine sunmak suretiyle yanlış anlamalarının önüne geçilmesine ve vergi idarelerinin transfer fiyatlandırması koşulları üzerinde birbiriyle uzlaşan belirlemeler ve değerlendirmeler geliştirmelerine yardımcı olabilirler. Böylelikle; ilişkili işletmelerin, transfer fiyatlandırması uygulamaları konusunda erken bir aşamada belirli bir kesinliğe kavuşmaları sağlanmaktadır. Bakınız paragraf 4.77.

D.4 Eşzamanlı vergi incelemelerinin kullanımına ilişkin öneriler

4.91 Eşzamanlı vergi incelemelerinin OECD ülkeleri arasında giderek artan kullanımının sonucunda, Mali İşler Komitesi bu tür bir işbirliğine girebilecek ve girmek isteyebilecek ülkeler için OECD Model Anlaşması taslağı hazırlamayı uygun bulmuştur. 23 Temmuz 1992’de, OECD Konseyi üye ülkelere bu tür bir işbirliğinin yasal ve tatbiki boyutlarına ilişkin rehber niteliğindeki bu Model Anlaşmayı kullanmalarını önermiştir.

4.92 ÇÜİ’lerin ticaret ve işlemlerindeki giderek artan küreselleşme ve karmaşıklıkla nedeniyle, transfer fiyatlandırması konuları giderek daha fazla önem kazanmaya başlamıştır. Eşzamanlı vergi incelemeleri, ÇÜİ’lerin transfer fiyatlandırması uygulamalarıyla ilgili mükellef ve vergi idarelerinin karşılaştığı sorunları azaltabilir. Bu nedenle, transfer fiyatlandırma konularının incelenmesine, bilgi değişimine ve KAU’nün yürütülmesine yönelik olarak eşzamanlı vergi incelemelerinin daha fazla kullanılması önerilmektedir. Eşzamanlı bir incelemede bir yeniden hesaplama yapılmışsa, ilgili ülkelerin her ikisinin de ÇÜİ açısından çifte vergilendirme yaratacak bir sonuçtan kaçınmaya çalışması gerekir.

E. Güvenli limanlar

E.1 Giriş

4.93 Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması, istatistiki verilere dayalı bir süreç olabilir ve uygun yargılarda bulunmayı gerektirebilir. Birtakım belirsizlikler içerebilir ve mükellefler ve vergi idareleri üzerinde ağır bir idari yük oluşturabilir. Bu yük, yasama sürecinin ve yasalara uygunluğun sağlanmasına ilişkin kurallar karmaşık yapısı ile daha da ağırlaşabilir. Tüm bu faktörler, OECD üyesi ülkelerin, “güvenli liman” kurallarının transfer fiyatlandırması açısından uygun olup olmadığı sorusu üzerinde yoğun bir biçimde durmalarına neden olmuştur.

E.2 Güvenli limanların tanım ve kapsamı

4.94 Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasında karşılaşılan güçlükler; mükelleflerin, transfer fiyatlandırmasının otomatik olarak ulusal vergi idareleri tarafından kabulünü sağlayan basit bir kurallar dizisini yerine getirdikleri bir ortamın sağlanmasıyla azaltılabilir. Bu tür hükümlere “güvenli liman” ya da “güvenli sığınak” adı verilir. Resmi olarak, vergilendirme

bağlamında “güvenli liman”; belirli bir mükellef kategorisine uygulanan ve faydalanan mükelleflere, yasalardaki genel vergisel yükümlüklerin tatbiki yerine istisnai bir uygulama olarak vergisel kolaylıklar sağlayarak, bunların vergisel yüklerini hafifleten bir müessese şeklinde tanımlanabilmektedir. Transfer fiyatlandırması özelinde, güvenli liman sağlanmasına ilişkin idari yükümlülükler; belli bir hedef mükellef grubuna yönelik olarak, ülkenin transfer fiyatlandırmasına ilişkin mevzuat ve düzenlemelerinden muafiyetten, güvenli liman yeterliliği için gerekli çeşitli usul ve kurallardan muafiyete kadar çeşitlilik arz etmektedir. Bu kurallar; transfer fiyatları veya uygulama sonuçlarının oluşturulmasına (ör. vergi idaresinin belirlediği basitleştirilmiş bir transfer fiyatlandırması yöntemi uygulaması) veya kontrol edilen işlemlere ilişkin bilgi sağlama ve kayıt tutmaya yönelik özel koşulların yerine getirilmesi gibi gerekliliklerin mükellefçe yerine getirilmesini öngörebilir. Mükellefin usul kurallarına uyumunun izlenmesi gerektiğinden; bu tür bir yaklaşım, vergi idaresinin sürece daha fazla dâhil olmasını gerektirebilir. .

4.95 Güvenli bir limanın, mükellefin kontrol edilen işlem koşullarına ilişkin iki alternatif uygulaması bulunmaktadır: Bazı işlemler (özellikle belirli eşiklerin belirlenmesi yoluyla) transfer fiyatlandırması ile ilgili hükümlerin uygulama kapsamından çıkartılırlar; ya da bu işlemlere uygulanan kurallar (ör. fiyatlar ya da kârlar için bazı değer aralıklarının belirlenmesi yoluyla) basitleştirilir. Güvenli limanlarla ilgili her iki hedefin de vergi otoriteleri tarafından periyodik bir biçimde gözden geçirilmeleri ve yayınlanmaları gerekebilmektedir. Güvenli limanlar, bir vergi idaresi ile mükellefin kontrol edilen bir işlemin gerçekleşmesinden önce transfer fiyatı üzerine bir uzlaşya varmalarına (PFA) ilişkin herhangi bir usulü içermez; bu konu, bu Bölümün devamında “F” Kısımında ayrıca ele alınmaktadır. Bu Kısımda yer alan tartışma, yabancı bir bağlı şirkette oluşan “aşırı” borçların önlenmesine yönelik hükümleri (“örtülü sermaye” kuralları) içermemektedir; söz konusu hükümler, bir alt çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

4.96 Güvenli limanlara ilişkin hükümler; müessese kapsamına giren mükellefler tarafından transfer fiyatlarının belirlenmesinde ortaya çıkabilecek olan keyfiliğin derecesi, vergi planlamasına ilişkin fırsatlar ve güvenli limanların emsallere uygunluk ilkesi ile olası uyumsuzluğu sonucu oluşabilecek çifte vergilendirme potansiyeli gibi hususlar konusunda ciddi birtakım soru işaretlerine neden olmaktadır.

E.3 Güvenli limanların kullanımını destekleyen unsurlar

4.97 Güvenli limanların temel hedefleri şu şekilde sıralanabilir: Kontrol edilen işlemlere ilişkin transfer fiyatlandırması koşullarının belirlenmesinde, kapsama giren mükellefler açısından uyumun kolaylaştırılması; bir grup mükellefe kontrol edilen işlemlerde ödenen veya alınan fiyatın vergi idaresi tarafından daha fazla inceleme yapılmaksızın kabul edileceğine dair

teminat verilmesi; transfer fiyatlandırmasıyla ilgili olarak vergi idarelerini oldukça fazla bir inceleme ve denetim yükünden kurtarmak.

E.3.1 Uyum kolaylığı

4.98 Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması, toplanması/değerlendirilmesi güç olabilecek verilerin toplanmasını ve analizini gerektirebilir. Belli durumlarda, bu tür bir karışıklık işletmenin büyüklüğü veya kontrol edilen işlemlerinin düzeyleri ile orantısız olabilir.

4.99 Güvenli limanlar, mükellefleri bu tür hükümlerden muaf kılmak suretiyle uyumu büyük ölçüde kolaylaştırabilir. Bir kolaylaştırma mekanizması olarak tasarlanan bu müessese, özellikle eşleştirilebilecek ya da karşılaştırılabilir emsal fiyatın olmadığı durumlarda daha fazla esneklik sağlarlar. Güvenli liman kapsamında, mükellefler güvenli liman koşulları itibarıyla uygulamak durumunda olacakları fiyat veya kâr aralıklarını önceden bileceklerdir. Bu tür koşulların yerine getirilmesi; mükellefleri emsal arayışlarından kurtaran ve böylelikle transfer fiyatlarının belirlenebilmesi için harcamaları gereken zaman ve kaynaklardan tasarruf etmelerini sağlayan ve öncelikle kârlılığın ölçümünden oluşan, basitleştirilmiş bir yöntemin uygulanmasını gerektirmektedir.

E.3.2 Kesinlik

4.100 Güvenli limanın sağladığı bir diğer avantaj, mükellefin transfer fiyatının vergi idaresi tarafından kabul edileceğine dair kesinliktir. Mükelleflere verilen yetki, belirlemiş oldukları transfer fiyatlarından dolayı herhangi bir vergi incelemesi veya yeniden değerlendirmeye konu olmayacaklarına yönelik güvence sağlar. Vergi idaresi, asgari eşiği aşan veya önceden belirlenmiş olan aralıkta yer alan herhangi bir fiyatı veya gelir kalemini, detaylı bir incelemeye gitmeksizin kabul edecektir. Bu amaçla mükelleflere vergi idaresi tarafından uygun kabul edilebilecek ilgili parametreler temin edilir. Bu parametreler, örneğin sektöre özgü bir dizi kâr marjı veya göstergesi olabilir.

E.3.3 İdari kolaylık

4.101 Güvenli liman uygulaması, vergi idaresi açısından da bir miktar idari kolaylık yaratabilir. Belli mükelleflerin güvenli liman için uygunluğu tesis edildiğinde; bunların, transfer fiyatları

veya kontrol edilen işlemlerine ilişkin sonuçlar konusunda incelenmesi ihtiyacı en aza inecektir. Böylelikle de; vergi idareleri, diğer işlemler ve mükelleflere daha fazla kaynak ayırabileceklerdir.

E.4 Güvenli limanların kullanımının getirdiği sorunlar

4.102 Belirli bir mükellef kategorisine güvenli limanlara erişim sağlanması, birtakım olumsuz sonuçları da doğurabilecektir ve bu olumsuzlukların vergi idareleri tarafından dikkatli bir biçimde değerlendirilerek sağlanacak olan avantajlarla karşılaştırılmaları gerekir. Buradaki endişe, aşağıda belirtilen olgulardan kaynaklanmaktadır:

1. Belli bir ülkede güvenli liman rejiminin uygulanması, sadece bu ülkedeki vergi hesaplamalarını değil, diğer ülkelerdeki bağlı/ilişkili işletmelerin vergi hesaplamalarını da etkileyecektir.
2. Güvenli limanların tanımlanmasına yönelik tatmin edici kriterler oluşturmak güçtür ve dolayısıyla bu müessese potansiyel olarak emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu olmayan fiyat veya sonuçlar yaratabilir.

Bu hususlar, birçok açıdan incelenebilir.

4.103 Güvenli liman uygulamasında, mükellefler belli bir transfer fiyatlandırması yöntemine tabi olmak ya da vergisel amaçla bir transfer fiyatlandırması yöntemini kullanmak zorunda değildirler. Bir güvenli liman basitleştirilmiş bir transfer fiyatlandırması yöntemi öngördüğünde; bunun, sıradan transfer fiyatlandırması hükümlerine göre mükellefin durum ve koşulları itibarıyla her daim uygulayabileceği en uygun yöntem olarak karşılık bulması pek muhtemel değildir. Örneğin, mükellef; normalde KFY veya işlem tabanlı yöntemler kullanabilecekken; güvenli liman, bir kâr yöntemi çerçevesinde asgari kâr yüzdesi uygulaması öngörebilir.

4.104 Böyle bir durum, serbest piyasada karşılaştırılabilir koşullar altında karşılaştırılabilir işlemlerde bulunan bağımsız işletmelerin mutabık kalacakları koşullarla uyumlu bir fiyatlama öngören emsallere uygunluk ilkesiyle uzlaşmayacaktır. Petrol ve madencilik sektörleri, ya da finans sektörü gibi, ürünlerin, malların ya da hizmetlerin standart olduğu ve piyasa fiyatlarının büyük ölçüde kamuoyuna duyurulduğu sektörlerde güvenli liman rejimi, daha geniş bir kesinlik içerecek biçimde uygulanabilir ve bunun sonucu olarak da, emsallere uygunluk ilkesinden sapmalar, bir ölçüde azaltılabilir. Ancak bu sanayi dalları bile, bir güvenli limanın vergi idarelerini tatmin etmesinin mümkün olmayacağı geniş bir sonuç aralığı üretecektir. Ayrıca,

yayınlanarak kamuya duyurulan piyasa fiyatları büyük ihtimalle işlem tabanlı yöntemlerin uygulanmasını kolaylaştıracaktır ki, böyle bir durumda güvenli limanlara zaten gerek duyulmaz.

4.105 Belirli bir güvenli liman kapsamında uygulanan fiyatlama yönteminin belirli bir durumun mahiyetine ve koşullarına uygun olduğu varsayıldığında bile; güvenli liman uygulaması, yine de her durumda transfer fiyatlarının raporlanmasında doğruluk ve kesinlikten ödün verilmesine neden olacaktır. Transfer fiyatlarının, emsallere uygunluk ilkesinin uygulamasında olduğu gibi işlemin münferit koşul ve şartlarına göre oluşturulmasının aksine, çoğunlukla standart bir hedefe göre oluşturulması güvenli limanların doğasında vardır. Halbuki; standart hedefe uygunluğu sağlayan fiyatlar veya sonuçlar, emsal fiyatlar ya da sonuçlar olmayabilir.

4.106 Güvenli limanlar, aynı işi yapan ya da aynı tür ticari faaliyetlerde bulunan işletmelerin farklı durum ve koşullarına bile ancak çok ender durumlarda tam olarak uygunluk göstermelerinden dolayı, genellikle keyfilik arzederler. Bu keyfiliğin en aza indirilmesi son derece külfetlidir ve fiyatlar ve fiyatlamada ortaya çıkan gelişmeler konusunda bir bilgi havuzu oluşturabilmek üzere bilgi toplayan, bu bilgileri karşılaştırarak derleyen ve sürekli gözden geçirerek güncelleyen, bu alanda yetkinleşmiş yoğun bir iş gücünün görevlendirilmesini gerektirmektedir. Nitekim güvenilir liman parametrelerinin oluşturulması ve izlenmesi için gerekli bilgilerin elde edilmesi; bu tür bilgilerin daima erişime hazır nitelikte olmamaları ve ancak transfer fiyatlandırması konusunda derinlemesine araştırmalar sonucunda elde edilebilmelerinden dolayı, vergi idareleri üzerinde ağır bir idari yük oluşturabilmektedir. Bu nedenle, güvenli liman parametrelerinin emsallere uygunluk ilkesini karşılayabilecek düzeyde doğru ve kesin bir biçimde oluşturulabilmesi için gerekli olan kapsamlı araştırmalar; güvenli liman sisteminin ana amaçlarından biri olan idari işlemlerin basitleştirilmesi ve yalınlaştırılması açısından bir tehdit oluşturabilmektedir.

E.4.1 Çifte vergilendirme riski ve KAU'nün içerdiği güçlükler

4.107 Uygulama açısından, güvenli limanların yarattığı en önemli endişe uluslararası etkidir. Güvenli limanlar, şirketlerin transfer fiyatlandırması stratejilerini etkileyebilmektedirler. Güvenli liman “hedeflerinin” varlığı, mükellefleri normal koşullarda kontrol edilen taraflara uygulayacakları fiyatları değiştirmeye, böylelikle kârlarını artırmak suretiyle söz konusu hedefleri karşılayarak transfer fiyatlandırması konusunda vergi incelemesine tabi olmaktan imtina etmeye yönlendirebilir. Güvenli limanı sağlayan ülkede vergiye tabi kârın olduğundan yüksek gösterilmesi olasılığına duyulan kaygı, söz konusu ülkenin verginin düşük gösterilmesi ya da istenen belgelerin zamanında verilmemesi durumunda ağır cezaları öngörmesi ve bunun

sonucu olarak da, transfer fiyatlandırmasının herhangi bir incelemeye tabi olmadan kabul edilmesini sağlayan ilave teşvik unsurlarının bulunduğu durumda, daha da yoğunlaşmaktadır.

4.108 Mükellefler, güvenli limanların sağladığı kesinliği önemsediklerinden; bu müesseseden faydalanabilmek üzere, bağlı şirketlere uyguladıkları transfer fiyatlarını, mükellefin mevcut koşulları itibarıyla geçerli emsal fiyatlarının üzerine çıkacak ölçülerde belirleme yoluna gidebileceklerdir. Bu durumda güvenli liman; ülkenin kendi mükellefleri tarafından daha fazla vergilendirilebilir gelir beyan edileceğinden, bunu sağlayan ülkenin vergi idaresinin menfaatine çalışmış olacaktır. Öte yandan güvenli liman, kendi vergi hükümlerinde alanlarında daha düşük kârlar ve vergilendirilebilir gelir oluşan yabancı bağlı şirket ve onların vergi idarelerini de cezalandırmış olmaktadır. Bu durum, farklı ülkelerin vergi idareleri arasında vergi gelirlerinin adil biçimde paylaşımı konusunda sorun yaratacaktır.

4.109 Gerçekten de böyle durumlarda, bu uygulamadan olumsuz biçimde etkilenen vergi idaresi, güvenli limanın uygulandığı ülkedeki ilişkili işletmelerle olan işlemlerle ilgili olarak kendi mükelleflerine uygulanan fiyatları kabul etmeme durumunda olabilir. Bu fiyatlar, emsal fiyat ilkesiyle tutarlı transfer fiyatlarının uygulandığı durumda geçerli olması beklenen fiyatlardan farklı olabilir. Güvenli liman uygulaması sonucu elde edilen fiyatlara, bundan olumsuz etkilenen yabancı vergi idarelerinin itiraz etmeleri beklenebilir ki böyle bir durumda ilgili mükellef, çifte vergilendirme riskine maruz kalacaktır.

4.110 Başlangıçta, çifte vergilendirme ihtimalinin, güvenli limanı seçen mükellefin başta arzuladığı kesinlik ve basitlik hedeflerini geçersiz kıldığı öne sürülebilir. Ancak mükellefler, ılımlı düzeyde bir çifte vergilendirmeyi karmaşık transfer fiyatlandırması kurallarına uyum gereksiniminden muaf olmak adına ödenecek bir bedel olarak kabul edebilirler.

4.111 Bu açıklamalardan ortaya şöyle bir sonuç çıkmaktadır: salt çifte vergilendirme, güvenli limanlara karşı caydırıcı bir unsur değildir. Güvenli limanı seçip seçmeyeceği konusunda çifte vergilendirme ihtimalinin kabul edilebilirliğinin sadece mükellefin kararına bağlı olması gerektiği iddia edilebilir. Ancak, mükelleflerin bu tür kararları bu ihtimali temel alarak vermelerinin sağlanabilmesi için; güvenli limanı sağlayan ülkenin, güvenli liman rejiminin benimsenmesi sonucunda daha sonra ortaya çıkan çifte vergilendirmeyi gidermek üzere herhangi bir girişimde bulunup bulunmayacağını ortaya koyması gerekmektedir. Güvenli liman, mükelleflere bu limanların uygulanması sonucu ortaya çıkan transfer fiyatlarının daha sonraki dönemlerde incelemeye konu olmaması ayrıcalığı sağladığı ve uygulanan fiyatlar ve sonuçların, emsallere uygunluk ilkesi uyarınca elde edilen gerçek fiyatların ve sonuçların yalnızca temsili birer örneği olarak tasarlandığı göz önünde bulundurulduğunda; mükellefin, güvenli liman seçiminde bulunurken yabancı bir vergi idaresinin güvenli liman bünyesinde rapor edilen transfer fiyatlarını kabul etmemesinden kaynaklanan uluslararası çifte vergilendirme yüküne katlanmak zorunda kalmaya hazırlıklı olması gerekir. Mantıken bu husus, güvenli liman uygulamasını tercih eden mükelleflerin çifte vergilendirme konularını yetkili makamlar

karşısında gündeme getirmekten men edilmesi gerektiği anlamına gelir. Bir mükellefin güvenli bir limanı seçmesiyle ilişkilendirilebilen çifte vergilendirmeye karşı muafiyet, yabancı bir ülke tarafından ancak mükellefin güvenli limanın öngördüğü koşullara uygunluğunun emsallere uygunluk ilkesi ile tutarlılık gösterdiğini kanıtlaması durumunda mükellefe sağlanabilmelidir.

4.112 Bununla birlikte, bir ÇÜİ yabancı bir ülkede bir güvenli liman tercih ettiğinde, yabancı vergi idarelerinin transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzeltmeleri karmaşıklık arz edecektir. Nitekim söz konusu mükellef, muhtemelen çifte vergilendirmeden kaçınmak için, bu düzeltmelere itiraz edecektir. Karşılıklı anlaşma usullerinin, genellikle güvenli liman rejiminde belirlenen fiyat veya sonuçların aşağıya doğru düzeltilmesine müsait olmadığı yönündeki beklenti, yabancı ülkelerdeki vergi idareleri üzerinde olumsuz etki yaratabilmektedir.

4.113 Güvenli liman rejiminin bir ülkede benimsenmesi; diğer ülkedeki vergi idarelerinin, emsallere uygunluk ilkesiyle potansiyel tutarsızlık içeren tüm vakaları tanımlamak üzere, güvenli bir liman seçmiş bulunan işletmelerle ilişkisi bulunan tüm şirketlerin transfer fiyatlandırması politikalarını incelemelerini gerektirebilir. Bu incelemenin yapılmaması, bu ülkelerde sağlanan vergi hâsılatının güvenli limanı sağlayan ülkeye transferiyle sonuçlanabilir. Neticede, güvenli liman rejimini sunan ülkenin elde ettiği idari kolaylığın bedelini; kendi vergi matrahlarını korumak üzere, güvenilir liman rejimi uyarınca izin verilen fiyatların ya da sonuçların, kendi transfer fiyatlarının uygulanması sonucu elde edilebilecek olan fiyatlar ve sonuçlarla tutarlı olup olmadığını sistematik bir biçimde belirlemek zorunda kalan diğer ülkeler ödemek zorunda kalabilirler. Bu nedenle, güvenli limanı sunan ülkenin üzerinden kalkan idari yük, diğer ülkelere geçecektir.

4.114 Çifte vergilendirme ihtimali, yalnızca bir tek ülke güvenli liman uyguladığında ortaya çıkmaz. Birden fazla ülkenin güvenli liman uygulaması, her bir ülke birbiriyle çatışan yöntem ve yaklaşımlar benimsediğinde, çifte vergilendirme sorununu yine ortaya çıkarabilir. İki ülkenin belli bir sektöre yönelik güvenli liman parametreleri, her iki ülke de kendi vergi gelirlerini korumayı amaçlayacaklarından ötürü farklılık arz edebilir. Teoride, çifte vergilendirmeyi önlemek için ulusal sistemler arasında olması gereken uyum, uluslararası işbirliği ile sağlanabilir. Bununla birlikte pratikte, iki ülkenin çifte vergilendirmeyi önlemek üzere, çıkar çatışması içinde bulunan güvenli limanlarını birbirleriyle uyumlu hale getirmesi çok da mümkün değildir.

E.4.2 Vergi planlamasına yol açma ihtimali

4.115 Güvenli limanlar aynı zamanda, mükelleflere vergi planlama olanakları da sağlamaktadır. İşletmeler, vergilendirilebilir gelirlerini başka ülkelere taşıyabilmek için transfer fiyatları üzerinde düzeltme yapmaya teşvik edilebilirler. Bu yönde bir girişim muhtemelen

vergiden kaçınma girişimlerini de başlatabilir ve güvenli liman rejiminin içerdiği hükümler, bu amaca yönelik yapay birtakım düzenlemelere girmek amacıyla kötüye kullanılabilir.

4.116 Bir güvenli limanın sektör ortalaması esasına dayanılarak oluşturulması durumunda, kârlılık oranı ortalamanın üzerinde olan mükellefler açısından vergi planlaması olanakları mevcut olabilir. Örneğin, emsal fiyatta satış yapan bir maliyet etkililiğini sağlayan işletmenin, kontrol edilen satışlarında % 15 kâr marjı sağlaması mümkündür. Bu işletme, % 10 kâr marjının geçerli olacağı bir güvenli limanı tercih etmeyi avantajlı görebilecektir. Güvenli liman kapsamında böyle bir şirket, kontrol edilen işlemlerine uygulanacak transfer fiyatlarının emsal fiyatların çok altında olmasına bakılmaksızın, düşük kâr rakamları üzerinden vergilendirilecektir. Bunun sonucunda vergilendirilebilir gelir, ülkenin dışına çıkmış olacaktır. Bu uygulama büyük ölçekte gerçekleştirildiğinde, güvenli liman olanağı sunan ülke açısından ciddi gelir kaybı anlamına gelmektedir. Bu sistemin yapısı gereği, vergi idaresinin bu tür kâr transferlerine karşı çıkabileceği herhangi bir yasal dayanak bulunmamaktadır.

4.117 Güvenli limanlar, fiyat ve kârların emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu olmaması ve vergilendirilebilir gelirin düşük vergi oranı uygulayan ülkelere veya vergi cennetlerine kaymasına olanak sağlaması nedeniyle, gelirin uluslararası ölçekte potansiyel olarak daha düşük vergilendirilmesine yol açabilir.

4.118 Bir ülkenin güvenli liman uygulayarak kendi vergi matrahındaki bir aşınmayı göze alıp almayacağı, söz konusu ülkenin kendi vereceği bir karardır. Bu tür bir politika kararın verilmesindeki temel karşılaştırma, bir tarafta mükelleflere sağlanacak bir güvenli limanın kapsamı ve cazibesi, diğer tarafta da vergi gelirlerindeki azalma arasında olacaktır. Güvenli liman mükellefler açısından ne kadar cazipse, mükellefler bu uygulamayı o kadar fazla tercih edecekler; bu da vergi otoritesinin idari yüklerini azaltacaktır. Öte yandan, güvenli liman ne kadar cazipse, beyan olunan gelirdeki azalma nedeniyle oluşacak vergi kaybı da o nispette büyük olacaktır. Bununla birlikte, bu tür bir karşılaştırmada maliyetlerin ve yararların büyüklüğü; vergi idaresinin ilke olarak, mükellefin yükümlülüğünün değerlendirilmesinde kamu otoritesini kullanmaya hazırlıklı olmaması durumunda, yapılacak değerlendirmeler bakımından pek de anlamlı olmayacaktır.

E.4.3 Hakkaniyet ve yeknesaklığa ilişkin hususlar

4.119 Son olarak; güvenli limanlar, hakkaniyet ve yeknesaklık bakımından soru işaretlerine yol açmaktadırlar. Bir güvenli liman uygulaması, transfer fiyatlandırması konusunda iki farklı kurallar seti yaratacaktır; ilki fiyatların emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu olmasını gerektirirken, diğeri farklı ve daha basit koşulları gerektirmektedir. Güvenli liman için uygun mükellefleri diğerlerinden ayırmak için bir kriter uygulanması gerektiğinden; birbirleriyle benzer durumda ve muhtemelen rekabet halinde olan mükellefler, bazı durumlarda kendilerini

güvenli liman eşiğinin karşı taraflarında bulabilirler ve bu da benzer durumdaki mükelleflerin farklı vergilendirme muamelesine tabi tutulması anlamına gelir: Bu mükelleflerden biri güvenli liman kriterlerine uygun olması nedeniyle normal uyum koşullarından muaf tutulurken, diğeri emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde iş yapmak durumunda olmaktadır. Güvenli liman kapsamında belli bir gruptaki mükellefler için ayrıcalıklı vergi uygulamaları sağlanması, ayrımcılık ve rekabeti bozucu sonuçlar doğurabilir.

E.5 Güvenli limanların kullanımına ilişkin öneriler

4.120 Yukarıda yer alan analiz, güvenli limanların transfer fiyatlandırması kurallarına uyum ve bu kuralların idaresine ilişkin çok sayıda hedefin gerçekleşmesine olanak sağlarken bazı temel problemleri de beraberinde getirdiğini ortaya koymaktadır. Bu uygulamalar, kontrol edilen işlemleri bulunan işletmelerin fiyatlama kararları üzerinde ters etki yaratabilirler. Ayrıca güvenli limanlar, uygulayan ülkelerin yanı sıra güvenli liman tercihi yapan mükelleflerle kontrol edilen işlemleri bulunan bağlı şirketlerin ülkelerinde de vergi gelirleri üzerinde olumsuz etki yaratabilmektedir. Daha da önemlisi; güvenli limanlar, genellikle transfer fiyatlarının emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu olması şartına ters düşmektedir. Tüm bu olumsuzlukların; mükellef yönünden kesinlik ve uygunluğun temini konusundaki kolaylık, vergi idaresi yönünden ise idari yükün hafiflemesi gibi güvenli limanlardan elde edilmesi beklenen yararlar ile karşılaştırılmaları gerekmektedir.

4.121 Vergi kanunlarının olağan uygulamasında, idarenin mükellefin gelir vergisi beyanını transfer fiyatlandırması dâhil tüm açılardan inceleme gücünü elinde tutması gerektiğinden, mükellefe kesinlik garantisi verilememektedir. Esas itibarıyla güvenli liman uygulaması, vergi idaresinin takdir yetkisinin bir kısmından otomatik kurallar lehine vazgeçmesi anlamına gelmektedir. Vergi idareleri, böylesine bir uygulamaya hazırlıklı olmayabilirler ve mükellefin kendisinin takdir ettiği vergi yükümlülüğünün ve dayanağının doğruluğunu kontrol etmek üzere takdir yetkilerini ellerinde tutmanın önemli olduğuna kanaat getirebilirler. Ayrıca uyum kolaylığı sıralamada, sıklıkla makul ve uygun bilgilendirme ve vergi kaçığının önlenmesi gibi diğer vergi politikası hedeflerinden sonra gelmektedir.

4.122 Diğer yandan, vergi idareleri mevzuat uygulamasına yönelik işlemlerinde önemli bir idari esnekliğe sahiptir. Büyük mükellefleri veya kontrol edilen işlemlerin önemli bir bölümünü ilgilendiren konulara daha fazla kaynak yoğunlaştırmayı veya küçük mükelleflere daha fazla tolerans göstermeyi tercih edebilirler. Küçük mükelleflere yönelik daha esnek idari uygulamalar, güvenli limanın resmi bir alternatifini oluşturmamakla birlikte, yine de belli bir oranda güvenli limanlarla aynı amacı yerine getirebilmektedirler. Yukarıda bahsi geçen endişeler ışığında, transfer fiyatlarının belirlenmesinde kanunen belli mükellef gruplarına özgü ayrıcalıklar tanınması genellikle makul kabul edilmemekte, bu nedenle de güvenli limanların kullanımı önerilmemektedir.

F. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları ¹**F.1 Peşin fiyatlandırma anlaşması kavramı ve tanımı**

4.123 Peşin Fiyatlandırma Anlaşması (PFA), kontrol edilen işlemlerden önce belirli bir zaman süresince gerçekleştirilecek işlemler için transfer fiyatı belirlemek üzere uygun kriterler setinin (ör. yöntem, emsaller ve uygun düzeltmeler, gelecekteki olaylara ilişkin önemli varsayımlar gibi) belirlendiği bir anlaşma türüdür. PFA, resmi olarak mükellef tarafından başlatılır ve mükellef -bir veya daha fazla ilişkili işletme- ile bir veya daha fazla vergi idaresi arasında müzakereler yapılmasını gerektirir. PFA'lar, transfer fiyatlama sorunlarının çözümünde geleneksel idari, adli ve anlaşma mekanizmalarını desteklemeyi amaçlamaktadır. PFA'lar en çok geleneksel mekanizmaların başarısızlığa uğraması veya uygulamasının güç olması durumunda fayda sağlarlar. KAU çerçevesinde peşin fiyatlandırma anlaşmalarının ("KAU PFA'larının") yürütülmesine ilişkin ayrıntılı düzenlemeler, 1999 yılının Ekim ayında kabul edilmiştir ve bu Bölümün ekinde yer almaktadır.

4.124 PFA kavramına ilişkin önemli bir konu, bir mükellefin birkaç yılı içeren bir dönem için transfer fiyatlandırmasına yönelik öngörülerinde bu anlaşmaların ne ölçüde belirleyici oldukları; örneğin, belirli bir durumda yalnızca transfer fiyatlandırması yönteminin mi, yoksa daha özellikli birtakım sonuçların mı belirlenebileceği sorusuyla ilgilidir. Genellikle, PFA'nın yöntemle sınırlı tutulmadığı durumlarda, söz konusu anlaşmanın ne şekilde uygulanacağına ve belli başlı varsayımlara son derece dikkat edilmesi gerekmektedir; zira daha kesin sonuçlar, gelecekteki olaylara ilişkin tahminlere dayanmaktadır.

4.125 PFA sürecinde kullanılan her bir tahminin güvenilirliği, hem bu tahminin niteliğine, hem de tahminin dayandığı kritik varsayımlara bağlıdır. Örneğin belli bir şirketin grup içi borçlanmaları için kısa dönem borçlanma faizi oranının gelecek üç yıl boyunca % 6'da kalacağını iddia etmek makul kabul edilemez. Oranın LIBOR artı belirli bir oran olacağı yönünde tahmin yürütülmesi daha mantıklıdır. Tahmine Şirketin kredi puanına ilişkin uygun kritik varsayımlar (ör. kredi puanının değişmesi durumunda LIBOR'a eklenecek olan oranın da değişeceği gibi) eklenmesi, tahminin daha da güvenilir olmasını sağlayacaktır.

4.126 Bir diğer örnek olarak; şirketler arasında fonksiyonların dağılımının istikrarsız olmasının beklendiği bir durumda, bu şirketler arasında bir kâr dağılım formülü belirlemek uygun olmayacaktır. Bununla birlikte, kritik varsayımlara her bir işletmenin işlevsel rolünün eklenmesi durumunda bir kâr dağılım formülü oluşturulması mümkün olabilir. Belli durumlarda; yeterli

¹ Karşılıklı Anlaşma Usulü altında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarını yürütmek için ilave açıklamalar IV üncü Bölümün ekinde yer almaktadır.

varsayım sağlanması halinde, fiili bir kâr dağılım oranının uygunluğuna ilişkin makul bir tahminde bulunmak bile mümkün olabilir.

4.127 Belli bir olayda bir PFA'nın ne kadar kesinlik ifade edebileceğine karar verilmesi aşamasında vergi idarelerinin, geleceğe dönük mutlak kâr rakamı deneyimiyle ilgili tahminlerin gerçekleşebilme olasılığının son derece düşük olduğunu unutmamaları gerekmektedir. Bağımsız işletmelerin kâr oranlarından karşılaştırma amacıyla yararlanılabilir; ancak bu değerler de genellikle oldukça değişkendir ve önceden tahmin edilebilmeleri zordur. Uygun önemli varsayımların ve değer aralıklarının kullanımı, yapılan tahminlerin güvenilirliğini arttırabilir. İlgili sektördeki geçmiş veriler de iyi bir rehber olabilmektedir.

4.128 Sonuç olarak, bir tahminin güvenilirliği her bir vakanın kendi mahiyet ve koşullarına bağlıdır. Mükellefler ve vergi idareleri, bir PFA'nın kapsamı üzerinde çalışırken tahminlerin güvenilirliğine çok dikkat etmelidir. Güvenilir olmayan tahminler, PFA sürecine dâhil edilmemelidir. Bir yöntemin uygunluğu ve uygulanabilirliği, genellikle önceden tahmin edilebilir ve bu ilgili kritik varsayımlar, geleceğe ilişkin sonuçlardan (fiyat veya kârlılık düzeyi) daha güvenilir biçimde geliştirilebilir.

4.129 Bazı ülkeler, vergi idaresi ve mükellefin, diğer bölgelerdeki ilgili vergi idarelerini dâhil etmeksizin bir anlaşmaya vardıkları tek taraflı anlaşmalara müsaade etmektedir. Ancak, tek taraflı bir PFA, diğer vergi bölgelerindeki bağlı şirketlerin vergi yükümlülüğünü etkileyebilir. Tek taraflı PFA'ların imzalanabildiği bölgelerde; diğer ilgili bölgelerin vergi yetkilileri, KAU kapsamında bir ikili anlaşma yapmak isteyip istemediklerini belirlemeleri için, mümkün olan en kısa sürede işleminden haberdar edilmelidirler. Her hal ve şartta, tek taraflı PFA imzalayan hiçbir ülke, herhangi bir transfer fiyatlandırması sorununa ilişkin ilgili mükellefin KAU'ne gitme imkânından feragat etmesi şartını getirmemelidir; ayrıca eğer diğer ülke tek taraflı PFA'nın içeriğine yönelik bir transfer fiyatlandırması düzeltmesine gidiyorsa, PFA imzalayan ülke, yapılan bu düzeltmenin uygunluğunu değerlendirmesi ve PFA'yı değiştirilemez bir yasal unsur olarak görmemesi için teşvik edilmelidir.

4.130 Çifte vergilendirme endişeleri nedeniyle pek çok ülke, ikili veya çok taraflı PFA'ları (iki veya daha fazla ülkenin dâhil olduğu anlaşma) tercih etmekte, hatta bazı ülkeler kendi bölgelerindeki mükelleflere tek taraflı PFA (mükellef ve bir vergi idaresi arasındaki anlaşma) müsaadesi vermemektedirler. İkili (veya çok taraflı) yaklaşım, çifte vergilendirme riskini düşürmeye daha müsaittir, dâhil olan tüm vergi idareleri ve mükellefler açısından adildir ve mükellefe daha fazla kesinlik sağlayabilmektedir. Bazı ülkelerde dâhili mevzuat, vergi idarelerine mükellefle doğrudan bağlayıcı düzenlemelere izin vermemekte, bu durumda da anlaşmaya taraf olanın yetkili makamı ile yapılan PFA'lar sadece KAU çerçevesinde gerçekleşebilmektedir. Bu Bölümdeki tartışmalar açısından; tek taraflı bir PFA'ya özel bir göndermede bulunulmadıkça, PFA'nın tek taraflı bir anlaşmayı içermesi söz konusu olmayacaktır.

4.131 Vergi idareleri, PFA'ları özellikle, küresel ölçekte menkul kıymetler ve emtia alım satımına ilişkin operasyonlar ile maliyet katılım anlaşmalarının düzenlenmesi bağlamında ortaya çıkan kâr paylaşımı ve gelirin hangi gelir unsuruna girdiği gibi hususların açıklığa kavuşturulmasında ve de ayrıca çok taraflı maliyet katılım anlaşmalarının ele alınmasında oldukça faydalı görebilirler. PFA kavramı ayrıca, OECD Model Anlaşmasının 7 nci maddesi kapsamında gündeme gelen gelir bölüşümü sorunları, işyeri merkezleri ve şube faaliyetine ilişkin hususlara çözüm bulunmasında da faydalı olabilmektedir.

4.132 Tek taraflı olanlar da dâhil olmak üzere PFA'lar, kimi vergi idarelerinin mükellefleri için çıkarmakta olduğu daha geleneksel özelgelerden bazı yönlerden farklılık arz etmektedir. PFA genellikle maddi hususları içerirken, geleneksel özelgelerin kapsamı mükellef tarafından ileri sürülen olaylara ilişkin yasal mahiyetteki sorularla sınırlıdır. Bir özelge talebinin gerekçeleri, vergi idareleri tarafından araştırılmazken PFA söz konusu olduğunda bu konudaki tüm bilgi ve belgeler ayrıntılı olarak incelemeye ve analize tabi tutulur. Buna ek olarak PFA'lar genellikle çok sayıda işlemi ve işlem türlerini devamlılık bazında veya bir mükellefin uluslararası işlemlerinin tümünü belirli bir zaman aralığında kapsama alır. Oysa özelge talebi, genellikle sadece belli bir işlem için bağlayıcıdır.

4.133 Başarılı bir PFA pazarlığı açısından, ilişkili işletmelerin işbirliği hayati önem taşımaktadır. Örneğin ilişkili işletmelerin, normal olarak mevcut durum ve şartlar altında en makul buldukları yöntemle ilişkin bilgileri vergi idarelerine vermeleri beklenir. İlişkili işletmeler ayrıca; tekliflerinin gerekçesini belirten ve örneğin anlaşmanın kapsayacağı sektöre, piyasaya ve ülkelere ilişkin verileri de kapsayan belgeleri de sunmak durumundadırlar. Ayrıca ilişkili işletmeler, bu Raporun I inci Bölümünde tanımlandığı biçimde işlev analizine tabi tutmak üzere, yürütülen ekonomik faaliyetler ile transfer fiyatlandırması koşulları (ör. ekonomik maliyetler ve katlanılan riskler) itibarıyla kendileriyle karşılaştırılabilir ya da benzerlik taşıyan kontrol edilmeyen ticari faaliyetleri de belirleyebilirler.

4.134 Genellikle, ilişkili işletmelerin, ilgili vergi idaresine konunun arz edilerek tartışılması, gerekli bilgilerin sunulması ve transfer fiyatlandırması konularında bir anlaşmaya varılması yoluyla bir PFA oluşturulması sürecine dâhil olmalarına izin verilmektedir. İlişkili işletmeler açısından sürece dâhil olma şansının tanınması, geleneksel KAU'ne kıyasen daha avantajlı bir durum olarak görülebilir.

4.135 Bir PFA sürecinin tamamlanması aşamasında; vergi idareleri, kendi hükümrancılık alanlarındaki ilişkili işletmelere, mükellefler anlaşmanın koşullarına uyduğu sürece hiçbir transfer fiyatlandırması düzeltmesinin yapılmayacağını garantisini vermelidirler. Ayrıca PFA'da, gelecek yıllarda işletme faaliyetlerinin büyük ölçüde değişmesi veya kontrol edilemeyen ekonomik koşulların (ör. döviz kurlarında büyük değişimler gibi) yöntemin güvenilirliğini, bağımsız işletmelerin kendi transfer fiyatlandırması uygulamaları açısından önemli görecekleri kritik bir düzeyde etkilemesi durumunda, anlaşmanın gözden geçirilmesi

veya iptal edilmesine olanak sağlayan bir hüküm (belki bir değer aralığının referans gösterilmesi yoluyla) bulunmalıdır.

4.136 Bir PFA, bir mükellefin tüm transfer fiyatlandırması işlemlerini kapsayabileceği gibi (ki bazı ülkelerin tercihi bu yöndedir.); mükellefe PFA talebini yalnızca belirtilen bazı ilişkili işletmeler veya şirket içi işlemlerle sınırlama esnekliği tanıyabilir. PFA, anlaşmanın fiili süresi, ilgili sektör, ürün ve işlemlere bağlı olmak üzere, gelecek dönem ve işlemlere uygulanabilir. İlişkili işletmeler, taleplerini gelecekteki belirli vergi dönemleri ile sınırlayabilirler. Bir PFA, kabul edilen transfer fiyatlandırması yönteminin, önceki yıllarda ortaya çıkan transfer fiyatlandırmasına ilişkin benzer nitelikteki sorunların çözümlenebilmesi amacıyla, geriye dönük bir biçimde uygulanmasına olanak sağlayabilir. Ancak bu yöntemin uygulanması, vergi idaresinin, mükellefin ve uygun olması durumunda anlaşmada yer alan diğer tarafının onayını gerektirir.

4.137 Bir PFA'ya taraf her bir vergi idaresi elbette, kendi ülkelerinde bulunan mükelleflerin bu anlaşmaya uygun davranıp davranmadıklarını izlemek isteyecektir ve izleme süreci genellikle iki şekilde gerçekleşmektedir. İlk olarak idare, PFA'ya taraf mükelleften, anlaşmada yer alan koşullara ve hükümlere ne ölçüde uygun davrandığını ve önemli varsayımları ne ölçüde dikkate aldığını tevsik edecek nitelikte yıllık raporlar düzenlemesi talebinde bulunabilir. İkinci olarak idare, olağan denetim döngüsünün bir parçası olarak, yöntem üzerinde yeniden değerlemede bulunmaksızın mükellef üzerinde incelemelerini sürdürebilir. Vergi idaresi bunun yerine, transfer fiyatlandırması üzerindeki incelemesinin kapsamını, PFA teklifine ilişkin ilk verilerin doğrulanması ve mükellefin PFA koşullarına ve hükümlerine uygun davranıp davranmadığının belirlenmesi ile sınırlandırabilir. Transfer fiyatlandırmasıyla ilgili olarak vergi idaresi ayrıca, PFA ve yıllık raporlar kapsamında yer alan beyanların güvenilirliğini ve doğruluğunu ve belirli bir yöntemin uygulanışındaki kesinliği ve tutarlılığı da inceleyebilir. PFA ile ilişkisi olmayan tüm diğer hususlar, söz konusu ülkenin yasal sistemi tarafından benimsenen olağan denetim sürecine ilişkin mevzuatın kapsamına girmektedir.

4.138 Bir PFA, geçmişe dönük dahi olsa, bir sahtekârlığın ya da söz konusu anlaşmayla ilgili müzakereler sürecinde sunulan bilgilerin gerçeğe aykırı ve yanıltıcı olduğunun belirlenmesi durumunda ya da mükellefin PFA koşullarına ve hükümlerine aykırı hareket etmesi halinde feshedilmelidir. Bir PFA'nın iptali veya hükümsüz kılınması talep edildiğinde, bunu talep eden vergi idaresinin diğer vergi idarelerini bu iradesi ve gerekçeleri konusunda bilgilendirmesi gerekir.

F.2 Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının yürütülmesine yönelik yasal ve idari kurallara ilişkin muhtemel yaklaşımlar

4.139 OECD Model Vergi Anlaşmasının 25 inci maddesine göre; anlaşmaya taraf ülkelerden birinin vergi idaresinin dâhil olduğu PFA'ların, söz konusu husus açıkça belirlenmemiş olsa dâhi, KAU çerçevesinde ele alınması gerekmektedir. Söz konusu maddenin 3 üncü paragrafı; yetkili makamların, Anlaşmanın uygulama veya yorumundan kaynaklanabilecek güçlük ve şüpheleri karşılıklı uzlaşılı yoluyla aşmaya çalışmasını öngörmektedir. Her ne kadar Yorumun 50 nci paragrafı, bu paragrafın kapsadığı konuların belli bir grup mükellefi ilgilendiren genel nitelikteki güçlükler olduğuna işaret etse de, münferit durumlardan kaynaklanabilecek sorunların da bu kapsamda ele alınabileceği özellikle belirtilmektedir. Pek çok olayda PFA'lar, transfer fiyatlandırmasının bir mükellef grubuna uygulanmasının tereddüt ve sıkıntı yarattığı durumlarda gündeme gelmektedir. 25 inci maddenin 3 üncü paragrafı ayrıca yetkili makamların Anlaşmada yer almayan durumlara ilişkin de çifte vergilendirme ihtimalini ortadan kaldırmak üzere birlikte istişarede bulunabileceklerini öngörmektedir. İkili PFA'lar, amaçlarından birisi de çifte vergiledirmenin önlenmesi olması nedeniyle bu madde kapsamına girmektedirler. Her ne kadar Anlaşma transfer fiyatlandırması düzeltmeleriyle ilgili hükümler içerse de 9 uncu maddede yer alan emsallere uygunluk ilkesinin dışında özel bir yöntem veya süreç belirlememektedir. Dolayısıyla, bir PFA'ya konu özel transfer fiyatlandırması sorunlarına ilişkin Anlaşmada başka bir belirleyici hüküm olmadığına göre; PFA'ların, Anlaşmanın 25 inci maddesinin 3 üncü paragrafı çerçevesinde değerlendirileceği söylenebilir. 26 ncı maddede yer alan bilgi değişimine ilişkin hüküm de, yetkili makamlar arasında bilgi değişimi şeklinde bir işbirliğini içermesi nedeniyle, PFA'lara kolaylık sağlayabilmektedir.

4.140 Vergi idareleri dışında, PFA'ların imzalanmasında yetkili makam olarak, genel mali yerel mercilere de sorumluluk verilebilir. Vergi idareleri bazı ülkelerde, işlemlerin tabi oldukları vergisel uygulamalar ve uygun fiyatlandırma yöntemini tanımlayan belirli idari kurallar ve usullere ilişkin talimatlar yayınlatabilmektedirler. Yukarıda da belirtildiği gibi, bazı OECD üyesi ülkelerin vergi kanunları, mükelleflere farklı gerekçelerle mukteza talebinde bulunabilme hakkını tanıyan hükümler içermektedir. Söz konusu muktezalar, özellikle PFA'ları kapsamak üzere tasarlanmış olmasalar da, bu tür anlaşmaları da içine alacak kadar geniş bir kapsama sahip olabilirler.

4.141 Bazı ülkelerin dâhili mevzuatı PFA'ların uygulanmasını sağlayacak altyapıya sahip olmayabilir. Bununla birlikte, bir vergi anlaşmasının, OECD Model Vergi Anlaşmasının 25 inci maddesinde tanımlanan karşılıklı anlaşma sürecine benzer nitelikte bir KAU'nü içermesi durumunda, transfer fiyatlandırmasına ilişkin hususların aksi durumda çifte vergilendirmeye yol açması ya da Anlaşmanın yorum veya uygulamasına ilişkin güçlükler veya tereddütlerin hâsıl

olması durumunda, yetkili mercilerin genel olarak PFA müzakerelerine girmelerine izin verilmesi gerekir. Böyle bir anlaşma, her iki devlet üzerinde de bağlayıcı olacaktır ve ilgili mükelleflere birtakım haklar sağlayabilecektir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının dâhili mevzuatın önüne geçtiği sürece, dâhili mevzuatta PFA müzakerelerine girilmesine ilişkin bir yasal temelin bulunmaması, PFA'ların KAU temelinde uygulanabilmesine herhangi bir engel teşkil etmeyecektir.

F.3 Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının avantajları

4.142 Bir PFA programı, uluslararası işlemlerde öngörülebilirliği artırmak yoluyla belirsizliği ortadan kaldırarak mükelleflere yardımcı olur. Önemli varsayımların gerçekleşmesi durumunda bir PFA, ilgili mükelleflere belirli bir zaman dilimi boyunca kapsadığı transfer fiyatlandırması hususundaki vergisel uygulamalar konusunda kesinlik garantisi sağlar. Bazı durumlarda PFA ayrıca uygulandığı zaman diliminin genişletilmesi alternatifini de sunabilir. PFA'nın süresi dolduğunda, ilgili vergi idareleri ve mükellefleri açısından yeniden tartışılması mümkündür. PFA'nın sağlamış olduğu kesinlik sayesinde mükellef, vergi yükümlülüğünü ve buna bağlı olarak yatırım için uygun vergi ortamını daha net bir şekilde öngörebilir.

4.143 PFA'lar, gerek vergi idarelerine, gerekse mükelleflere uzlaşmaya dayalı ortamda istişare ve iş birliğinde bulunabilme imkânı sağlamaktadır. Karmaşık niteliğe sahip vergisel sorunların; transfer fiyatlandırması incelemelerine kıyasla daha az çatışmanın yer aldığı bir ortamda tartışılmasına fırsat tanıyarak, hukuki yönden doğru ve pratik açıdan uygulanabilir sonuçların elde edilebilmesi amacı çerçevesinde, tüm taraflar açısından serbestlik temelli bir bilgi değişimini teşvik edebilir. Uzlaşmacı bir ortam, anlaşmazlıklardan kaynaklanan bir ortama (ör. vergi mahkemeleri) kıyasla mevcut verilerin ve bilgilerin daha tarafsız bir biçimde incelenmesiyle de sonuçlanabilir. Bir PFA programında yer alan vergi idareleri arasında gerekli olan yakın istişare ve işbirliği ortamının sağlanması, anlaşmada yer alan taraflar arasında transfer fiyatlandırmasına ilişkin hususlarda da daha yakın ilişkilerin ortaya çıkmasına da neden olur.

4.144 Bir PFA, önemli transfer fiyatlandırması konularına yönelik olarak, mükellef ve vergi idaresi açısından maliyetli ve zaman alıcı incelemeler ve dava süreçlerinin de önüne geçebilir. Bir PFA imzalandığında, mükellef hakkında daha fazla bilgiye sahip olunacağından mükellefin ileriki dönemlerdeki muhtemel vergi beyanı incelenmeleri için daha az kaynağa ihtiyaç duyulacaktır. Bununla birlikte, anlaşmanın uygulamasının izlenmesi yine de kolay olmayabilir. PFA aynı zamanda, geleneksel bir vergi incelemesi için harcanacak olan zamana kıyasla gerek mükellef, gerekse vergi idaresi açısından bir zaman tasarrufu sağlayabilir; ancak, örneğin bir denetim usulüne sahip olmayan ülkelerde ve bir PFA'nın vergi uyumluluk sürecine tahsis edilen

kaynakların miktarı üzerinde doğrudan bir etkisinin bulunmadığı durumlarda, harcanan toplam zaman yönünden net bir getiri sağlayamaması da mümkündür.

4.145 İkili ve çok taraflı PFA'larda ilgili ülkelerin tümü sürece dâhil olduğundan, hukuki veya ekonomik çifte vergilendirme veya vergi kaybı ihtimalleri önemli derecede azalmakta ya da ortadan kalkmaktadır. Bu durumun aksine tek taraflı PFA'lar, çifte vergilendirme riskinin azaltılmasına ilişkin bir kesinlik sağlamazlar; nitekim PFA'nın kapsadığı işlemlerden etkilenen vergi idareleri, uygulanan yöntemin emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu sonuçlar doğurmayacağını düşünebilirler. Ayrıca ikili ve çok taraflı PFA'lar sayesinde; yetkili makamlarca üretilmesi güç ve zaman alıcı geçmiş yıl verileri yerine cari dönem verileri üzerinde çalışacağından, anlaşmaya varılması için gereken zaman büyük ölçüde azalacak, böylelikle de KAU'nün daha etkin biçimde işlemesi sağlanacaktır.

4.146 Tartışılacağı işbirliği ortamının yanı sıra, bir PFA programının açıklama ve bilgilendirme özellikleri de; vergi idarelerine, ÇÜİ'lerin yürütmekte olduğu karmaşık uluslararası işlemleri anlama konusunda yardımcı olmaktadır. Bir PFA programı, küresel ticaret ve vergilendirilmesi gibi alanlarda oldukça teknik ve fiili koşulların anlaşılmasını kolaylaştırabilir. Belli başlı sektörler veya işlem türleri üzerinde uzmanlık yeteneklerinin geliştirilmesi, vergi idarelerinin benzer durumdaki diğer mükelleflere daha iyi hizmet sunma olanağı sağlar. PFA programı sayesinde vergi idareleri, faydalı sektör bilgilerine ve fiyatlama yöntem analizlerine işbirliği ortamı içerisinde ulaşabilmektedirler.

F.4 Peşin fiyatlandırma anlaşmalarına ilişkin dezavantajlar

4.147 Tek taraflı PFA'lar, gerek vergi idareleri, gerekse mükellefler açısından ciddi birtakım sorunlara yol açabilmektedir. Diğer vergi idareleri açısından sorun, bunların PFA'ların içerikleriyle uzlaşmazlıklarına dair ortaya çıkmaktadır. İşlemde yer alan ilişkili işletmeler açısından ise olası bir sorun, anlaşmanın bunların eylem tarzı üzerindeki olası etkileri kaynaklıdır. Çift taraflı ya da çok taraflı PFA'ların aksine, tek taraflı PFA'lar ilgili mükellef açısından kesinlik güvencesinde bir artış ve ÇÜİ Grubunun ekonomik ya da hukuki çifte vergilendirmeye tabi tutulma olasılığı üzerinde bir azalmaya neden olmaz. Mükellefin, son derece uzun bir süre ve yüksek maliyet gerektiren transfer fiyatlandırması incelemelerini ve ağır cezalara maruz kalma olasılığını önlemek üzere, PFA imzalayan ülkeye gelirin büyük kısmını tahsis eden bir anlaşmayı kabul etmesi durumunda; idari yük, anlaşmayı sağlayan ülkeden diğerine geçecektir. Mükellefler, bu nedenlere dayanarak bir PFA'ya dâhil olma zorunluluğu hissetmemelidirler.

4.148 Tek taraflı PFA'lar ile ilgili bir diğer sorun, karşı düzeltmelere ilişkin bulunmaktadır. Bir PFA'nın esnekliği, mükellef ve bağlı tarafın; fiyatlamalarını, PFA kapsamında kabul edilebilir bir

aralığa göre ayarlamasına neden olabilir. Tek taraflı bir PFA'da yabancı ülke yetkili makamının, kendi görüşüne göre emsal fiyat ilkesine uygun olmayan bir PFA kaynaklı bir karşı düzeltmeye büyük bir olasılıkla izin vermeyeceğinden dolayı, bu esnekliğin emsal fiyat ilkesine uygun olması son derece büyük bir önem taşımaktadır.

4.149 Bir diğer dezavantaj da, bir PFA'nın, yukarıda belirtildiği biçimde yeterli düzeyde önemli varsayım olmadan, değişen piyasa koşulları üzerinde, güvenilirlikten yoksun tahminlere dayanması durumunda ortaya çıkmaktadır. Çifte vergilendirme riskini önlemek üzere, bir PFA'nın gerekli esnekliğe sahip olması gerekmektedir; zira statik bir PFA emsallere uygunluk koşullarını arzu edilen düzeyde yansıtamayabilir.

4.150 Bir PFA programı, vergi idarelerinin genellikle başka amaçlar (ör. inceleme, müşavirlik, dava açma, vb.) için ayırdıkları kaynakları PFA'ya tahsis etmek zorunda kalacaklarından dolayı, ilk aşamada, transfer fiyatlandırması üzerindeki denetim kaynakları üzerinde bir zorlanmaya neden olabilir. Kendi ticari hedeflerini ve zaman kısıtlamalarını düşünerek, yönelttikleri PFA talebinin en kısa süre içinde sonuçlandırılmasını arzu eden mükellefler, vergi idaresinin kaynaklarına yönelik taleplerde bulunabilirler ve PFA programı bütünüyle ticari çevrelerin talepleri doğrultusunda yönlenebilir. Bu taleplerin, vergi idarelerinin kaynak kullanım planları ile örtüşmediği durumlarda; gerek PFA programının, gerekse aynı öneme sahip diğer çalışmaların etkin bir biçimde işleyebilmeleri zorlaşır. Bununla birlikte, bir PFA'nın yenilenmesi süreci, ilk kez uygulamaya konmasından daha kısa bir zamanı gerektirmektedir. Yenileme süreci, mevcut olguların, ticari ve ekonomik kriterlerin ve hesaplamaların güncellenmesi ve düzeltilmesi üzerine odaklanabilmektedir. İkili anlaşmalar söz konusu olduğunda, çifte vergilendirmeyi (ya da vergi kaybını) önlemek üzere, her iki akit ülkenin yetkili makamları arasında, ilgili PFA'nın yenilenmesi hususunda bir uzlaşının sağlanması gerekmektedir.

4.151 Bir diğer muhtemel dezavantaj, bir vergi idaresinin bir ÇÜİ grubu içerisinde sadece bazı bağlı şirketleri kapsayan ikili PFA'ları gerçekleştirmesi üzerine ortaya çıkar. Sonradan gerçekleşecek olan PFA'ların, diğer piyasalardaki mevcut koşullar üzerinde yeterince incelemelerde bulunmadan, geçmişte imzalanmış olanlarla temelde uyumlaştırılması yönünde bir eğilim ortaya çıkabilir. Bu nedenle, daha önce tamamlanan PFA'ların sonuçlarının, tüm piyasalar genelinde örnek teşkil ettiği şeklinde yorumlanmamasına azami dikkat sarf edilmelidir.

4.152 Sürecin doğası gereği, PFA'ların gönüllü uyuma ilişkin olumlu geçmişi olan mükelleflerin ilgisini çekeceğine ilişkin endişeler de mevcuttur. Bazı ülkelerde yaşanan deneyimler; PFA'lara ilgi duyan mükelleflerin kapsamının genellikle, düzenli bir biçimde denetime tabi tutulan, bu nedenle de fiyatlandırma yöntemleri her hâlükârda incelemeye konu edilen büyük şirketlerden oluştuğunu göstermiştir. Transfer fiyatlandırması konusundaki incelemelerdeki başlıca farklılık; incelemenin kapsamından çok, bunun zamanlamasıyla ilgili olacaktır. Ayrıca, PFA'ların yalnızca, ya da temel olarak, bu tür mükelleflerin ilgisine mazhar

olduğu da kanıtlanmış bir gerçek değildir. Gerçekten de, transfer fiyatlandırmasına ilişkin konularda vergi idareleriyle sorunlar yaşayan ve bu tür sorunların tekrar etmesini arzu etmeyen mükelleflerin, PFA'lara taraf olma konusunda daha istekli oldukları konusunda birtakım bilgiler mevcuttur. Denetim kaynaklarının ve bu alandaki uzmanlığın, geçmişteki vergi inceleme sonuçları daha olumsuz olan mükellefler yerine, bu tür mükelleflere yönlendirilmesi; vergi ziyaı riskini azaltmak üzere kaynakların etkin tahsis edilmesinin sağlanması noktasında ciddi bir risk oluşturmaktadır. Bir PFA programı oldukça deneyimli ve genelde uzman kişilerden oluşan bir denetim ekibi gerektirdiğinden dolayı, vergi incelemesi kaynaklarının dengeli bir biçimde tahsis edilmesi özellikle zor olabilir. PFA'larla ilgili talepler, örneğin küresel ticaret gibi belirli alanlar ya da sektörler üzerinde odaklanabilir ve bu durum da, yetkili makamlar tarafından hâlihazırda bu alanlara tahsis edilen uzman kadroların daha da yoğunlaşmasına neden olabilir. Vergi idareleri bu tür özellikli alanlarda, PFA'lara ilişkin mükelleflerden gelen önceden tahmin edilemeyen talepleri karşılayabilmek üzere, uzman personel eğitimini karşılamak üzere ek zamana gereksinim duyarlar.

4.153 Yukarıda bahsi geçen endişelere ek olarak, aşağıda açıklandığı üzere bir PFA programı uygun şekilde yönetilmediğinde karşılaşılabilecek çok sayıda muhtemel olumsuzluk söz konusudur ve PFA uygulamakta olan vergi idareleri, PFA uygulamaları geliştikçe bu olumsuzlukların ortaya çıkmasını engellemek üzere yoğun çaba sarf etmelidirler.

4.154 Örneğin, bir PFA transfer fiyatlandırması incelemesinde ihtiyaç duyulacak olandan daha ayrıntılı sektör ve mükellefe özgü bilgiyi gerektirebilir. Prensipte, böyle bir durumun söz konusu olmaması gerekir; PFA kapsamında vergi idaresi tahminler ve bu tahminlerin dayanaklarına ilişkin ayrıntılara ihtiyaç duyması buna istisna teşkil edecektir, zira bu tür detaylar, tamamlanmış işlemler üzerinde odaklanan transfer fiyatlandırması incelemelerinde merkezi bir öneme sahip hususları içermeyebilir. Aslında, bir PFA'nın yukarıda tartışıldığı üzere belge gereksinimini sınırlandırması ve belgelendirme konusunda mükellefin ticari faaliyetleri ışığında belirlenen hususlara ağırlık vermesi gerekir. Vergi idarelerinin aşağıdaki hususları göz önünde tutmaları gerekir:

- a) Rakiplere ve emsallere ilişkin kamuya açık bilgiler sınırlıdır.
- b) Her mükellef derinlemesine piyasa analizi yapacak kapasiteye sahip değildir.
- c) Grubun fiyatlama politikaları konularında sadece ana şirketler bilgi sahibi olabilirler.

4.155 Bir diğer muhtemel endişe kaynağı ise, bir PFA'nın mevcut durum ve koşullara bağlı olarak, bir transfer fiyatlandırması incelemesi bağlamında gündeme gelebilecek işlemlerden daha çok sayıda işlem üzerinde ayrıntılı incelemelerde bulunmayı gerektirebileceğidir.

Mükellefin, transfer fiyatlandırması uygulaması hakkında ayrıntılı bilgiler temin etmesi ve PFA'nın içerdiği koşullara ve hükümlere uygunluğunun doğrulanabilmesi için gereken tüm diğer şartları yerine getirmesi gerekir. Aynı zamanda mükellefe, vergi idareleri tarafından diğer hususlarda uygulanacak olan normal ve rutin incelemelere karşı herhangi bir muafiyet sağlanmamaktadır. Ayrıca bir PFA, mükellefe, transfer fiyatlandırması faaliyetlerinin incelenmesine karşı da bir muafiyet getirmemektedir. Mükellefin her durumda; PFA'da yer alan kurallara ve hükümlere iyi niyet çerçevesinde uyduğunu, PFA'da yer alan beyanların hâlihazırda geçerli olduğunu, yöntemin uygulanışında kullanılan destekleyici verilerin doğru olduğunu, PFA'nın temelinde yer alan önemli varsayımların hâlihazırda geçerli olduğunu ve tutarlı bir biçimde uygulandığını ve yönteminin de tutarlılık gösterecek biçimde uygulandığını kanıtlaması gerekmektedir. Bu nedenle vergi idarelerinin, PFA usullerinin gereğinden fazla külfetli olmamasına ve mükelleflerden, PFA kapsamı içinde kesinlikle yerine getirilmesi gereken taleplerden daha fazlasının istenmemesine çaba sarfetmeleri gerekir.

4.156 Vergi idarelerinin denetim uygulamalarında, PFA kapsamında toplanan bilgileri yanlış kullanımı da sorunlara yol açabilmektedir. Mükellefin bir PFA talebini geri çekmesi veya tüm bilgiler ışığında yapılan değerlendirmeler sonucunda mükellefin talebinin reddedilmesi durumunda, mükellef tarafından PFA talebi ile ilgili olarak verilen çözüm önerileri, sebepler, fikirler ve tahminler gibi fiili durumla ilişkisi olmayan bilgiler vergi incelemeleri için hiçbir şekilde veri kabul edilemez. Ayrıca, bir mükellefin PFA konusunda başarısızlıkla sonuçlanan bir başvuruda bulunmuş olmasının, vergi idaresi tarafından, söz konusu mükellef hakkında bir incelemenin başlatılıp başlatılmaması yolunda karar verilmesi üzerine herhangi bir etkisi olmamalıdır.

4.157 Vergi idareleri, PFA süreci esnasında kendilerine iletilen ticaret sırları ve diğer hassas bilgi ve belgelerin gizliliğine özen göstermelidir; yani sırların ifşasına karşı iç mevzuatta yer alan kurallar uygulanmalıdır. İkili bir PFA'da, anlaşma taraflarına vergi mahremiyetinin gerekleri uygulanarak gizli bilgilerin kamuya ifşasının önüne geçirecektir.

4.158 Bir PFA süreci maliyetli ve zaman alıcı olduğundan ve küçük mükelleflerin genellikle bu maliyetleri kaldırabilecek gücü olmadığından, PFA programı tüm mükelleflerin faydalanmasına uygun olmayabilir. Özellikle bağımsız uzmanlar sürece dâhil edildiğinde küçük mükellefler açısından sürece dahil olmak mümkün değildir. Bu nedenle PFA'lar, yalnızca büyük ölçekli transfer fiyatlandırması sorunlarının çözümüne yardımcı olabilmektedirler. Ayrıca PFA programının kaynak gereklilikleri, vergi idarelerince yerine getirilmesi istenecek taleplerin sayısını sınırlayabilir. PFA'ların değerlendirilmesinde; vergi idarelerinin incelemelerinin düzeyinin, programda yer alan uluslararası işlemlerin büyüklüğüne göre ayarlanması suretiyle, bu potansiyel sorunlar hafifletebilir.

F.5 Öneriler

F.5.1 Genel olarak

4.159 Bu rehberin 1995 yılında ilk kez yayınlanmasından itibaren, çok sayıda OECD ülkesi PFA'lara ilişkin deneyim kazanmıştır. Ülkelerin, bu konudaki deneyimlerinden şimdiye kadar tatmin oldukları göz önünde bulundurulursa; uygun koşullar altında, PFA uygulamalarının genişleyeceği söylenebilir. PFA programlarının başarısı; kritik varsayımlara dayanarak yapılan düzenlemelerde kesinlik derecesinin belirlenmesine gösterilecek dikkate, programın uygun yönetimine ve yukarıda bahsi geçen sıkıntılardan kaçınmak üzere alınacak tedbirlerle birlikte tüm tarafların sürece esnek ve açık yaklaşımına bağlı olacaktır.

4.160 PFA'nın yapısı ve kapsamı ile ilgili olarak, tek taraflı PFA sorunu gibi, üye ülkeler arasında tam anlaşma ve kararlılıkla üzerine gidilmesi gereken daha fazla deneyim ve birikim gerektiren konular mevcuttur. Mali İşler Komitesi, PFA'ların yaygınlaştırılması konusundaki her türlü gelişmeyi dikkatle izlemeye ve bu programı kullanmakta olan ülkeler arasındaki uyumu daha da ilerletmeye kararlıdır.

F.5.2 Anlaşmanın kapsamı

4.161 Bir PFA'nın kapsamı söz konusu olduğunda, mükellefler ve vergi idarelerinin sağlıklı tahminleri dışarıda bırakmak için tüm tahminlerin güvenilirliğine azami dikkat etmesi gerekmektedir. Genel olarak, PFA'nın, belirlenen yöntem ve uygulaması ile kritik varsayımların ötesine geçtiği durumlarda, özellikle dikkatli olunmalıdır. Bakınız paragraf 4.123-4.128.

F.5.3 Tek taraflı ve ikili (çok taraflı) anlaşmaların karşılaştırılması

4.162 Mümkün olduğu takdirde, bir PFA'nın ilgili uluslararası vergi anlaşmasının KAU hükümleri çerçevesinde, yetkili makamlar arasında ikili veya çok taraflı olarak tamamlanması gerekir. İkili bir PFA uygulamasında, mükelleflerin maliyetli ve uzun zaman alan incelemelerden ve muhtemel cezalardan kaçınmak amacıyla kendilerini bir PFA'ya dâhil olmaya veya emsallere uygunluk kriteriyle uyumlu olmayan bir anlaşmayı kabul etmeye mecbur hissetme riski daha azdır. İkili bir PFA ayrıca vergiden kaçınma veya çifte vergilendirmeye maruz kalma ihtimalini önemli ölçüde düşürür. Bunun da ötesinde, KAU çerçevesinde PFA imzalanması, dâhili

mevzuatları mükellefle doğrudan bağlayıcı anlaşma yapmaya elverişli olmayan vergi idareleri için yegâne yöntem olabilmektedir.

F.5.4 Tüm mükelleflerin PFA'lara adil olarak erişebilmesi

4.163 Yukarıda da tartışıldığı üzere, PFA işlemlerinin niteliği, erişimi fiilen büyük mükelleflerle sınırlandırmaktadır. PFA'lara erişimin büyük mükelleflerle sınırlı olması, benzer durumlardaki mükelleflere eşit şekilde muamele edilmesi gerekliliğinin yerine getirilememesi nedeniyle, eşitlik ve yeknesaklığa ilişkin tereddütlere yol açmaktadır. İnceleme kaynaklarının esnek dağılımı, bu endişeleri bir ölçüde azaltabilir. Vergi idareleri ayrıca, küçük mükelleflere yönelik erişim kolaylığı temini imkânı üzerinde de dikkatle durmalıdırlar. Vergi idareleri, PFA'ların değerlendirilmesinde inceleme düzeylerini uluslararası işlemlerin boyutlarına göre belirlemeye dikkat göstermelidirler.

F.5.5 Yetkili makamlar arasında çalışma anlaşmaları geliştirilmesi ve usullerin iyileştirilmesi

4.164 PFA kullanan ülkeler arasında, PFA uygulamalarında daha geniş kapsamlı bir yeknesaklık geliştirilmesi, hem vergi idarelerinin, hem de mükelleflerin yararına olur. Bu nedenle söz konusu ülkelerin vergi idareleri, PFA'ların yürütülmesi için yetkili makamlarla çalışma anlaşmaları düzenlemeyi talep edebilirler. Bu anlaşmalarla, bir mükellefin transfer fiyatlandırması konuları ile ilgili bir PFA talebinde bulunduğu durumlarda karşılıklı anlaşmaya varılabilmesi için genel bir takım kural ve yaklaşımlar belirlenebilir.

4.165 Buna ek olarak, anlaşma tarafları arasındaki ikili PFA'lar belli gereklilikleri karşılamalıdır. Örneğin, gerekli ve ilgili tüm bilgilerin her bir vergi idaresine aynı zamanda sağlanması ve üzerinde anlaşılan yöntemin emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu olması gerekmektedir.

G. Tahkim

4.166 Ticaret ve yatırım faaliyetleri giderek daha fazla uluslararası karaktere büründüğünden, bu durumdan kaynaklanabilecek vergi anlaşmazlıkları da benzer şekilde uluslararası bir nitelik kazanmaktadır. Burada daha da önemlisi, anlaşmazlıklar artık sadece mükellef ve vergi idaresi arasındaki ihtilafları değil aynı zamanda vergi idarelerinin kendileri arasındaki ihtilafları da

kapsayacak olmasıdır. Bu durumların çoğunda, ÇÜİ grubu menfaat sahibi olup, ilgili hükümetler ise gerçek ilgili taraflardır. Her ne kadar çifte vergilendirme problemleri geleneksel olarak KAU kapsamında çözümlenmekte ise de, vergi idarelerinin karşılıklı müzakereler sonrası kendi aralarında bir anlaşmaya varamamaları veya bir çözüm imkânının teminine yönelik 25 inci maddenin 5 inci paragrafındakine benzer bir tahkim müessesesi hükmünün olmaması durumunda, bu sorunların çözümü mümkün olmayabilir. Bununla birlikte belirli bir anlaşmada 25 inci maddenin 5 inci paragrafındakine benzer bir tahkim müessesesi hükmünün bulunması halinde; KAU'nün bu uzantısı, yetkili makamların aralarında uzlaşmadığı konulardan bir veya daha fazlasının tahkime sunulması yoluyla, çözümü mümkün kılar.

4.167 OECD Model Vergi Anlaşmasının 2008 güncellemesinde 25 inci maddeye, yetkili makamların iki yıl içinde anlaşmaya varamaması durumunda çözümlenemeyen konuların konuyla ilgili bir kişinin başvurusu üzerine tahkim süreci aracılığıyla çözüme kavuşturulacağını dair 5 inci paragraf ilave edilmiştir. KAU'nün bu uzantısı, sorunun çözümünü engelleyen yetkili makamlarca üzerinde anlaşılamayan bir veya daha fazla konunun tahkim aracılığıyla çözümlenmesini sağlamaktadır. 25 inci maddenin 5 inci paragrafı kapsamındaki tahkim süreci, KAU'nün ayrılmaz bir parçasıdır ve ülkeler arasındaki vergi anlaşması ihtilaflarının çözümü için bir alternatif yol anlamına gelmemektedir. KAU'nün tahkim safhasıyla ilgili kılavuz bilgiler için 25 inci madde yorumunun 63-85 no'lu paragraflarına bakınız.

4.168 Belli bir ikili anlaşmada 25 inci maddenin 5 inci paragrafındakine benzer bir tahkim hükmünün varlığı; KAU'nün, tahkime başvurulmasına gerek olmayan durumlarda bile, daha etkin işlemlerini sağlar. Hem hükümetler, hem de mükellefler karşılıklı anlaşma süreci için harcanan zaman ve çabanın tatmin edici sonuçlar yaratma ihtimalinin yüksek olduğunu bileceğinden, bu ihtimalin salt mevcudiyeti KAU'nün daha fazla kullanımını teşvik edecektir. Öte yandan; hükümetler bakımından, sonraki ilave usullere ihtiyaç duyulmasının önlenmesi için KAU'nün etkin biçimde yürütülmesi isteği mevcut olacaktır.

Bölüm V

Belgeleme

A. Giriş

5.1 Bu Bölümde, vergi idarelerince transfer fiyatlandırması araştırmaları kapsamında mükelleften belge teminine ilişkin kural ve usuller geliştirilmesine yönelik genel kılavuz açıklamalara yer verilmektedir. Ayrıca mükelleflere, gerçekleştirdikleri kontrol edilen işlemlerin emsallere uygunluk ilkesine uyduğunun kanıtlanmasında, böylece transfer fiyatlandırmasına ilişkin sorunların çözümlenmesinde ve vergi denetimlerinin kolaylaştırılmasında en fazla yardımcı olacak dokümanların belirlenmesinde de rehberlik edilmektedir.

5.2 Belgeleme gereklilikleri, ilgili vergi hükümlerinde ispat yükümlülüğünü düzenleyen kurallardan etkilenebilmektedir. Ülkelerin büyük çoğunluğunda, ispat yükü vergi idaresinin üzerindedir. Bu nedenle; idare fiyatlamasının emsaline uygun olmadığını gösteren bir başlangıç iddiasında bulunmadığı sürece, mükellef transfer fiyatlandırmasının doğruluğunu kanıtlamak zorunda değildir. Bu Bölümde yer alan belgelemeye ilişkin tartışmalar, mükellefe iç mevzuatın yüklediğinden daha fazla yük getirmek amacıyla değildir. Öte yandan, ispat yükümlülüğü vergi idaresinde olsa bile; vergi idaresi, yeterli bilgi olmaksızın konuyu gerektiği şekilde inceleyemeyeceği için, mükellefin transfer fiyatlandırması hakkında makul bir düzeyde belge hazırlamasını zorunlu kılabilir. Hatta mükellefin gerekli belgeleri sağlamaması durumunda bazı bölgelerde ispat yükü, vergi idaresinin önerdiği düzeltme lehine bir adi karine oluşturacak şekilde yön değiştirebilir. Daha da önemlisi, ispat yükü kimin üzerinde olursa olsun hem vergi idaresi hem de mükellef, transfer fiyatlandırması kararlarının emsaline uygun olduğunu gösterme konusunda iyi niyetli bir çaba içerisinde olmalıdırlar. İspat yükünün mükellefin üzerinde olduğu durumlardaki denetim uygulamalarında; vergi idaresinin tavrı, mükellefin bu durumundan etkilenmemelidir. İspat yükü, hiçbir zaman ne mükellefler ne de

vergi idareleri tarafından transfer fiyatlandırmasına ilişkin asılsız veya doğrulanamayacak iddiaların gerekçesi olarak kullanılmamalıdır.

B. Belgeleme kural ve usullerine ilişkin rehberlik

5.3 Vergi mükellefleri, vergisel amaçlı transfer fiyatlarını, bu fiyatlamanın yapıldığı zaman makul bir şekilde ulaşılabilecek olan bilgiler ışığında emsaline uygun olarak belirlemeye gayret etmelidir. Dolayısıyla, mükellefin; transfer fiyatı oluşturulmadan önce, bu fiyatın vergisel amaçlar için uygun olup olmadığına dikkat etmesi gerekir. Örneğin, mükellefin kontrol dışı işlemlerden elde edilebilir emsallerin varlığına ilişkin bir saptama yapması mantıklı olacaktır. Cari yıl transfer fiyatları oluşturulurken geçmiş yıllarda transfer fiyatı belirlemesi için kullanılmış olan koşullar kullanılacak ise; mükellefin, ayrıca eldeki bilgiler ışığında bu koşulların değişip değişmediğini araştırması da beklenir.

5.4 Mükellefin transfer fiyatının vergisel amaçlar için uygun olup olmadığını tahlil edeceği sürecin, benzer karmaşıklık ve önem derecesine sahip bir iş kararına ilişkin değerlendirme sürecinde geçerli olacak basiretli işletme yönetimi prensipleri ile uyumlu olarak yönetilmesi gerekir. Bu prensiplerin uygulanması, mükellefin emsallere uygunluk ilkesine uyum için sarf edilen çabanın belgesi olabilecek yazılı belgeleri hazırlamasını veya varolan belgelere atıfta bulunmasını gerektirebilir; bu bilgiler arasında, transfer fiyatının dayanağını oluşturan ve fiyat belirlenirken göz önünde tutulan etkenler ve seçilen yöntemlere ilişkin bilgiler sayılabilir. Vergi idarelerinin, mükelleflerden belli bir ticari faaliyet için transfer fiyatlarını oluştururken faaliyet ve transfer fiyatlandırmasına ilişkin bu tür materyalleri hazırlamasını, elde etmesini ve bir vergi incelemesi sırasında gerekli olduğunda ibraz etmek üzere saklamasını beklemesi mantıklıdır. Bu tür işlemler, mükellefe doğru beyanname doldurmaları açısından yardımcı olmalıdır. Ancak, fiyatın belirlendiği veya vergi beyannamesinin verildiği zamanla eşanlı olarak bu belgelerin hazırlanması veya vergi idaresine inceleme için sunulması zorunluluğu bulunmamalıdır. Vergi beyannamesi ile birlikte talep edilebilecek belgeler, paragraf 5.15'te tanımlanmıştır.

5.5 Gerekli belgelerin, bir inceleme sırasında vergi idaresinin isteği üzerine zamanında verilmesi durumunda vergi idaresinin başlıca isteği yerine getirilmiş olacağından, belgelerin muhafaza edilme süreci mükellefin iradesine bağlı olmalıdır. Örneğin; mükellef ilgili belgeleri, vergi idaresine sunma vaktinden önce, ister orijinal halinde, ister dosya halinde ve dilediği dilde saklamayı tercih edebilir. Ancak; vergi idaresinin erişimine açılan belgelerin tercümesine ilişkin makul talepler, mükellef tarafından karşılanmalıdır.

5.6 Transfer fiyatlandırmasının vergisel açıdan uygun olup olmadığı değerlendirilirken, vergisel gereksinim olmasaydı hazırlanmasına veya başvurulmasına ihtiyaç duyulmayacak, yabancı bağlı şirketlere ait olanlar da dâhil birtakım belgelerin mükellefçe hazırlanması veya bunlara atıfta bulunulması, basiretli işletme yönetimi kurallarının uygulanması bakımından gerekli olabilir. Vergi idaresi de bu belgeleri talep ederken, bunlara duyduğu ihtiyaç ile bunların hazırlanmasının veya temin edilmesinin mükellefe getireceği maliyet ve külfet arasında denge kurmaya özen göstermelidir. Örneğin; mükelleften, yabancı bağımlı işletmelerden belge temininde orantısız derecede yüksek maliyet ve yük altına girmesi beklenmemeli veya şayet mükellef bu rehberdeki prensiplere ilişkin olarak karşılaştırılabilir veri olmadığına veya bu nitelikteki verilere ulaşmanın maliyetinin incelemeye konu meblağa göre orantısız derecede yüksek olduğu yönünde makul bir düşünceye sahip ise, ondan kontrol dışı işlemlere ilişkin karşılaştırılabilir veri araştırmak üzere zahmetli bir çalışma içine girmesi beklenmemelidir. Vergi idareleri ayrıca, bu tür bilgileri verimli biçimde ve zamanında elde edilebileceği öngörüsünü taşıyorlarsa, onlara ulaşmak için ikili vergi anlaşmalarının bilgi değişimi maddelerinden faydalanabileceklerini de göz önünde bulundurmalarıdır.

5.7 Sonuç olarak, emsiline uygun transfer fiyatın belirlenmesinde kullanılabilecek bazı belgelerin vergisel amaç dışında temin edilmesine ve hazırlanmasına ihtiyaç olmasa da; bu belgeler, transfer fiyatlandırmasının emsiline uygun olduğu yönünde makul bir değerlendirme yapmak için gerekliyse ve bunları hazırlamak veya elde etmek mükellefe orantısız bir yük getirmeyecekse mükellefin bunları hazırlaması veya temin etmesi gerekir. Bu durumda mükellefin bu tür belgeleri, sadece transfer fiyatlandırmasının emsallere uygunluk ilkesini karşılayıp karşılamadığının değerlendirilmesi için gerekli olması durumunda ve aşırı maliyete sebebiyet vermeyecekse, hazırlaması veya temin etmesi beklenir. Mükelleften, emsallere uygunluk şartlarını değerlendirme amacıyla ihtiyaç duyulan asgari belgelerden daha fazlasını hazırlaması veya temin etmesi beklenmemelidir.

5.8 Yukarıda yer alan rehber açıklamalarına uygun olarak; mükellefler, düzeltme imkânı zamanaşımına uğramış işlemlere ilişkin belgeleri, benzer belgeler için genel iç mevzuatta belirlenen makul saklama süresinden daha uzun bir süre için muhafaza etmek zorunda tutulmamalıdır. Ayrıca vergi idareleri, belgeler saklanmış olsa bile bu yıllara ait belgeleri talep etmemelidir. Bununla birlikte, kimi zaman bu tür belgeler, zamanaşımına girmemiş yıllardaki transfer fiyatlandırmasına yönelik araştırmaları ilgilendirebilir. Örneğin mükellefler, yapmış oldukları uzun dönemli anlaşmalarına istinaden veya müteakip yıllarda transfer fiyatının uygulanmasıyla ilgili karşılaştırılabilirlik standartlarının yerine getirilip getirilmediğinin belirlenmesi amacıyla bu tür belgeleri gönüllü olarak saklayabilirler. Vergi idareleri, geçmiş yıllara ait belgelerin yerinin belirlenmesinde ve bulunmasında yaşanabilecek zorlukları göz önünde bulundurmalı ve bu belgelerin mükelleften incelenmek amacıyla talep edilmesini sadece incelemeye konu işlem açısından gerekli olması durumu ile sınırlandırmalarıdır.

5.9 Vergi idareleri ayrıca, ilgili işlem gerçekleşikten sonra erişimi mümkün olan belgelere ilişkin taleplerini, Bölüm III'de yer verilen birden fazla yıla ilişkin verilerin kullanımını düzenleyen ilkeler çerçevesinde ilgili bilgiyi içermeye ihtimali yüksek olan veya transfer fiyatının belirlendiği tarihte varolan vakalara ilişkin bulunan belgeler ile sınırlandırılmalıdır. Belgelendirmenin yeterli düzeyde olup olmadığının değerlendirilmesinde; vergi idaresi, transfer fiyatının belirlendiği tarihte mükellefin hangi bilgilere ulaşabileceğini göz önünde bulundurmalıdır.

5.10 Vergi idareleri, mükelleflerden kendilerinde mevcut olmayan, kendilerinin kontrolünde olmayan veya ulaşamayacakları belgeleri talep etmemelidir. Örneğin mükellefin yasal yollardan elde edemeyeceği bilgiler, rakip mükellefe ait sır niteliğindeki bilgiler, yayınlanmamış veya normal bir araştırma veya piyasa verileri yolu ile elde edilemeyecek bilgiler talep edilmemelidir.

5.11 Pek çok durumda, ilişkili yabancı işletmelere ilişkin bilgiler transfer fiyatlandırması incelemeleri açısından önemli olabilmektedir. Öte yandan; bu tür bilgilerin temin edilmesi, mükellefe kendi belgelerini hazırlanması aşamasında karşılaşmadığı türden güçlükler yaratabilmektedir. Mükellefin ilişkili yabancı bir şirketin bağımlı işletmesi veya azınlık hissedarı olduğu durumlarda, bu şirket üzerinde herhangi bir kontrol gücü olmadığından bilgi elde etmesi güç olabilir. Her durumda, muhasebe standartları ve belgeleme gereklilikleri (hazırlamaya ve teslim etmeye ilişkin süreler dâhil) ülkeden ülkeye değişiklik arz etmektedir. Mükellefin talep ettiği belgeler, basiretli yönetim prensiplerinin ilişkili yabancı şirket tarafından sağlanmasını gerekli kıldığı türde olmayabilir veya belgelerin tercümesi ve hazırlanması zaman alıcı ve maliyetli olabilir. Mükellefin belgeleme zorunlulukları belirlenirken, bu endişelerin göz önünde bulundurulması gerekir.

5.12 Sunulması talep edilen bilgileri, incelenen kontrol edilen işleme dâhil olan ilişkili tüm işletmeleri kapsayacak şekilde genişletmek gerekli olmayabilir. Örneğin, sınırlı bir fonksiyon icra eden distribütör için transfer fiyatı oluşturulmasında ÇÜİ grubunun diğer üyelerine ilişkin bilgileri içermeksizin sadece distribütörün fonksiyonlarıyla ilgili bilgilerin toplanması yeterli olabilecektir.

5.13 Vergi idareleri; ticari sırların, bilimsel sırların ve diğer gizli verilerin kamuya ifşa edilmemesi için gereken özeni göstermelidirler. Bu çerçevede vergi idareleri, bu tür bilgileri talep ederken dikkatli olmalı ve dava muameleleri veya yargı kararları gereğince yapılması gereken açıklamalar dışında, bunları sadece başka taraflardan gizli tutmayı sağlayabileceklerse talep etmelidir. Bu tür istisnai işlem ve kararlarda da, bilgilerin kamuoyuna ifşa edilmemesi için gereken tüm çaba sarf edilmelidir.

5.14 Mükellefler; bir vergi idaresinin, belgelendirme yükümlülüğüne ilişkin sınırlamalara rağmen, eldeki mevcut bilgiler eksik olsa bile, emsaline uygun transfer fiyatını belirlemek zorunda kalacağını göz önünde bulundurmamalıdır. Bu nedenle, mükellef, kayıt ve belge düzenine gönüllü uyumun, transfer fiyatlandırmasına ilişkin yaklaşımının inandırıcılığını güçlendireceğini unutmamalıdır. Bu durum, ister anlaşılır ister karmaşık olsun tüm durumlarda geçerlidir; bununla birlikte, işlemlerin karmaşıklığı ve olağandışılığı arttıkça belgelendirmeye atfedilen önem de artacaktır.

5.15 Vergi idareleri, vergi beyannamesinin hazırlanması aşamasında talep edilecek bilgi miktarını sınırlamalıdır. Bu sırada, herhangi bir işlemin transfer fiyatlandırması kontrolüne tabi tutulacağına yönelik bir belirleme söz konusu değildir. Bu aşamada ilişkili kişiler arasındaki tüm uluslararası işlemlere ve bu tür işlemlerde bulunan ilişkili kişilere ilişkin detaylı bilgi talebi, oldukça külfetli bir durum yaratacaktır. Bu nedenle, mükellefin özellikle tüm transfer fiyatlamalarının uygunluğunu gösterecek belgeleri vergi beyannamesi ile birlikte vermesini zorunlu kılmak anlamlı değildir. Böyle bir yükümlülük, uluslararası ticaret ve yabancı yatırıma zarar verebilir. Vergi beyannamesinin hazırlanması aşamasındaki belgelendirme yükümlülükleri, kabaca hangi mükelleflerin daha ileri bir düzeyde incelenmesi gerektiğinin belirlenmesine karar verirken vergi idaresince ihtiyaç duyulacak bilgilerle sınırlı tutulmalıdır.

C. Transfer fiyatı belirlenmesi konusunda faydalı bilgiler

5.16 Transfer fiyatlandırması araştırması bakımından özellikli görülecek bilgiler, her bir vakanın durum ve şartlarına göre değişecektir. Bu nedenle, inceleme sırasında vergi idaresince talep edilecek ve mükellefçe hazırlanılacak bilginin kapsamı ve yapısının makullüğüne ilişkin bir genelleme yapılması mümkün değildir. Bununla birlikte, transfer fiyatlandırması incelemelerinin; mükellef, ilişkili kişiler, işlemin yapısı ve işlemin fiyatlandırılmasının dayanağı hakkındaki bilgiler yönünden bazı ortak özellikleri mevcuttur. Aşağıdaki Bölüm, her bir vakaya göre değişebilmekle birlikte, konuyla ilgili olabilecek bilgileri özetlemektedir. Genel olarak araştırmaları kolaylaştıracak türde bilgilerin gösterilmesi amaçlanmaktadır. Ancak aşağıdaki bilgilerin, asgari uyum gerekliliği olarak görülmemesi gerektiğinin de altı çizilmelidir. Benzer şekilde, vergi idaresinin talep edebileceği uzun bir liste oluşturma amacı da söz konusu değildir.

5.17 Emsallere uygunluk ilkesi kapsamında gerçekleştirilen bir analiz için, genellikle; kontrol edilen işlemlere taraf ilişkili işletmeler, analize konu olan işlemler, ifa edilen fonksiyonlar,

benzer iş ve işlemlerde bulunan ilişkisiz kişiler ile bu rehberin diğer Bölümlerinde yer verilen diğer faktörler hakkındaki bilgilere ihtiyaç duyulur. Bu bilgilerin temini esnasında da paragraf 5.4'te yer alan rehber açıklamaları dikkate alınır. Araştırmaya konu kontrol edilen işlemler hakkında bazı ilave bilgiler de faydalı olabilir. Bunlar, işlemin yapısı ve şartları, işlemlerin içerdiği ekonomik şartlar ve nitelikler, araştırılmakta olan kontrol edilen işleme konu ürün veya hizmetin bağımlı işletmeler arasında nasıl yer değiştirdiği, ticaret şartlarındaki değişimler veya mevcut anlaşmaların yeniden tartışılmasına ilişkin hususları içerir. İlişkili kişi ile yapılan işleme benzer nitelikte olan ve mükellef ile bağımsız bir taraf arasında gerçekleşen işlemin şartlarına dair bilgiler ile emsallere uygun hareket eden ilişkisiz tarafların benzer durumlarda ve benzer yapıda bir işleme girişip girişmeyeceklerine dair bilgiler de listeye eklenebilir. Kontrol edilen işlemlere benzer özellikler arz eden işlemler yapan karşılaştırılabilir şirketlerin bir listesi de faydalı olabilir.

5.18 Transfer fiyatlandırması vakalarında, incelemeye konu olan kontrol edilen işlemlerde bulunan her bir ilişkili kişiye ait bazı bilgilere başvurulması da faydalı olabilir. Bu bilgiler;

- a) Yapılan işin özeti,
- b) Organizasyon yapısı,
- c) ÇÜİ grubu içerisinde sahiplik bağlantıları,
- d) İşlemden önceki son birkaç yıla ilişkin satış miktarları ve faaliyet sonuçları ve
- e) Satılan ticari mal/mamül miktarı, verilen hizmetler, maddi varlık kiralalamaları, gayrimaddi varlık kullanımı ve transferi, kredi faizleri gibi mükellefin ilişkili yabancı şirketlerle yapmış olduğu işlemlerin düzeyidir.

5.19 İşletme stratejileri ve bunlara ilişkin özellikli durumlar hakkındaki bilgiler de dâhil olmak üzere fiyatlandırma ile ilgili bilgiler de faydalı olabilir. Buraya, mükellef ve tüm ÇÜİ grubunca fiyatların belirlenmesini ve fiyatlama politikasının oluşturulmasını etkileyen hususlara ilişkin bilgiler de dâhil edilebilir. Söz konusu politikalar, örneğin; üretim maliyetine bir kâr marjı eklenmesi, yabancı ilişkili tarafların toptan satışla iş yaptığı piyasada nihai kullanıcılara satış fiyatlarından ilgili maliyetlerin düşülmesi veya bütün bir grup genelinde ortak fiyatlama veya

maliyet katılım politikası izlenmesi olabilir. Bu tür politikalardan herhangi birinin geliştirilmesine yol açan faktörler hakkındaki bilgiler, bir ÇUİ grubunun, transfer fiyatlandırması politikalarının serbest piyasadaki işleme dayalı koşullarla uyumlu olduğu konusunda vergi idaresini ikna etmesine yardımcı olabilir. Transfer fiyatlarını oluştururken kullanılan yöntemin seçimi, uygulanması ve emsallere uygunluk ilkesiyle uygunluğuna ilişkin açıklamalar da yararlı olabilir. Bu bağlamda, emsaline uygun fiyatın belirlenmesi bakımından en faydalı bilginin hangisi olduğunun, kullanılacak yöntemle göre farklılık arz edeceği bilinmelidir.

5.20 Emsal fiyat belirlenmesinde etkili olan tüm mahsup işlemlerine ilişkin detaylar da özel durumlar arasında yer alır. Böyle bir durumda, belgeler; ilgili olgular, işlemler arasındaki nitel bağlantı ve mahsup işleminin miktarının belirlenmesi hususlarında açıklamalar yapılmasına yardımcı olur. Belgelerin, işlemin yapılması ile eş zamanlı olarak hazırlanması, sonradan çıkarım yapma gereğini de en aza indirir. III üncü Bölümde de tartışıldığı üzere, mahsup işlemleri örneğin; alıcının satıcıya ücretsiz bir hizmet sunması nedeniyle satıcının malları düşük bir fiyattan satması, bir mala kasıtlı olarak uygulanan düşük fiyatın telafisi amacıyla yüksek bir patent ücreti oluşturulması ve endüstriyel varlık veya teknik bilgi kullanımına ilişkin olarak patent ücreti içermeyen karşılıklı lisans anlaşması imzalanması gibi durumlarda ortaya çıkabilmektedir.

5.21 Diğer özel durumlar yönetim stratejisi veya faaliyet türüyle ilgili olabilir. Yeni bir piyasaya girmek, piyasadaki payını artırmak, piyasaya yeni bir ürün sürmek veya artan rekabete karşı korunmak amacıyla yürütülen faaliyetlere ilişkin hususlar bu durumlara örnek teşkil eder.

5.22 Mükellefi etkileyen genel ticari ve endüstri koşulları da konu bakımından önem arz edebilir. Hâlihazırdaki iş ortamını ve bu ortamda gerçekleşeceği tahmin edilen değişiklikleri açıklayan bilgiler ile bu değişikliklerin mükellefin içinde bulunduğu piyasayı, pazarın büyüklüğünü, rekabet koşullarını, yasal düzenlemeleri, teknolojik ilerlemeyi ve döviz piyasasını nasıl etkileyeceğine ilişkin hususlar bu bağlamda değerlendirilebilir.

5.23 İfa edilen fonksiyonlara ilişkin bilgiler de (kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler dikkate alınmak suretiyle) emsallere uygunluk ilkesini uygulamak için yapılması gereken işlev analizi açısından faydalı olabilir. Söz konusu fonksiyonlar; üretim, montaj, satın alma yönetimi, pazarlama, toptan satış, stok kontrolü, garanti işlemlerinin yönetimi, reklam ve pazarlama faaliyetleri, taşımacılık ve depolama faaliyetleri, kredi ve ödeme koşulları, eğitim ve personel gibi alanları kapsamaktadır.

5.24 İşlev analizi yapılırken dikkate alınan muhtemel riskler; maliyet, fiyat veya stoklarda değişiklik riski, AR-GE faaliyetlerinin başarı veya başarısızlığına bağlı riskler, döviz kuru ve faiz oranı değişiklikleri dâhil mali riskler, borçlanma ve ödeme koşullarına dair riskler, üretici sorumluluğuna ilişkin riskler, varlık veya tesislerin sahipliğinden doğan riskler olarak sıralanabilir.

5.25 Mükellefin transfer fiyatlandırması kurallarına konu işlemler yapmakta olduğu ilişkili kişiler arasında kâr veya zarar karşılaştırması yapılması gereği söz konusu olduğunda da mali bilgilerden faydalanılabilir. Bu bilgiler, bir ÇÜİ grubu içerisinde transfer fiyatının uygunluğunu değerlendirmeye yetecek ölçüde kâr ve zarar durumunu açıklayan belgeleri kapsar. Ayrıca satış promosyonu masrafları ve reklam masrafları gibi ilişkili yabancı şirketin yüklendiği masraflara ilişkin belgeler de faydalı olabilir.

5.26 İlgili bilgilerin bazıları ilişkili yabancı kişinin elinde bulunabilir. Bu bilgiler; üretim maliyetleri, AR-GE maliyetleri ve/veya genel ve idari masraflar hakkındaki raporlamaları içerebilir.

5.27 Kontrol edilen işlemlerde fiyatların belirlenmesi veya revize edilmesine ilişkin müzakerelerdeki ilerlemelerin gösterilmesi açısından da belgelerden faydalanılabilir. Mükellefler ilişkili kişilerle fiyat oluşturma veya revize etme müzakereleri yaparken; bir taraftan kâra, bir taraftan da personel, amortisman, pazarlama, dağıtım veya taşımacılık masrafları gibi bağlı yabancı şirketlerin üstleneceği masraflara ilişkin tahminleri içeren ve transfer fiyatlarının nasıl belirlendiğini -ör. nihai kullanıcılara yönelik tahmini perakende satış fiyatından iştiraklere yönelik olarak belirli bir brüt kâr marjının düşülmesi gibi- açıklayan belgeler yardımcı olabilir.

D. Belgelemeye ilişkin tavsiyelerin özeti

5.28 Mükellefler, transfer fiyatının oluşturulması esnasında, fiyatı vergisel açıdan emsallere uygunluk ilkesine uygun olarak belirlemek için gereken çabayı göstermelidirler. Vergi idareleri, emsallere uygunluk ilkesine uyulduğunu doğrulamak amacıyla bu sürece ilişkin olarak hazırlanan veya başvuru belgelere ulaşma hakkına sahip olmalıdırlar. Öte yandan bu sürecin kapsamı, benzer karmaşıklık ve önem düzeyinde bir kararın değerlendirilmesi sürecini yönlendirecek basiretli iş yönetimi kurallarına göre belirlenmelidir. Öte yandan, özellikle sürecin vergisel amaçlar dışında hazırlanmasına ihtiyaç duyulmayacak belgelerin hazırlanmasını gerektirdiği durumlarda; belgelendirme yükümlülükleri, bunları hazırlamaya yönelik maliyet ve idari yükler karşısında dengeli olmalıdır. Belgelendirme yükümlülükleri, mükelleflere mevcut şartlar itibarıyla orantısız masraflar ve yükler getirmemelidir. Bununla birlikte mükellefler, kayıtların usulüne uygun tutulmasının ve belgelerin gönüllü olarak hazırlanmasının; incelemeleri ve ortaya çıkabilecek transfer fiyatlandırması sorunlarının çözümünü kolaylaştıracağını unutmamalıdırlar.

5.29 Hem mükellefler hem de vergi idareleri, fuzuli belgelendirme yükümlülüklerinden kaçınılması ve aynı zamanda emsallere uygunluk ilkesinin güvenilir bir şekilde uygulanmasını sağlayacak düzeyde yeterli bilgilerin temini bakımından en üst düzeyde işbirliği sergilemelidirler. Mükellefler konu ile ilgili olarak ellerinde mevcut bulunan bilgiler konusunda şeffaf olmalı; vergi idareleri de inceleme esnasında mükelleften daha az belge istenebilmesi için belirli durumlarda uluslararası vergi anlaşmalarının bilgi değişimi hükümlerinden faydalanabileceklerinin bilincinde olmalıdırlar. Mali İşler Komitesi, bu alanda mükelleflere ve vergi idarelerine yardımcı olabilecek ilave rehber düzenlemeleri geliştirmek amacıyla daha detaylı çalışmalar yapmayı planlamaktadır.

Bölüm VI

Gayrimaddi Varlıklara Yönelik Özel Değerlendirmeler

A. Giriş

6.1 Bu Bölümde, ilişkili kişiler arasında gerçekleşen ve gayrimaddi varlıkları kapsayan işlemler için öngörülen koşulların, emsaline uygun işlemleri yansıtıp yansıtmadığının belirlenmesine yönelik özel değerlendirmeler tartışılmaktadır. Gayrimaddi varlıklarla ilgili işlemlerin vergisel boyutuyla değerlendirilmesi genellikle güç olduğundan, bu işlemlere özel önem verilmesi gereklidir. Bölümde, pazarlama faaliyetleri de dâhil olmak üzere ticari faaliyetlerde kullanılmakta olan gayrimaddi varlıkları kapsayan işlemler için emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde transfer fiyatı oluşturulması için uygun olan yöntemler tartışılmaktadır. Bölümde ayrıca, pazarlama faaliyetlerini yürüten işletmelerin marka ve ticaret ünvanı gibi pazarlamaya ilişkin gayrimaddi varlıkların maliki olmadığı durumlarda ortaya çıkabilecek güçlükler de tartışılmaktadır. Bir gayrimaddi varlığın oluşumunu sağlayabilecek AR-GE harcamalarının ilişkili kişiler arasındaki dağıtımı, Bölüm VIII’de tartışılmaktadır.

6.2 Bu Bölümün amacı çerçevesinde, “gayrimaddi varlık” terimi; patent, marka, ticaret ünvanı, tasarım veya modeller gibi sınai varlıkların kullanım haklarını içermektedir. Terim aynı zamanda, edebi ve sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ile teknik bilgi ve ticari sırlar gibi fikri mülkiyet haklarını da kapsamaktadır. Bu Bölüm, pazarlama faaliyetleri de dâhil olmak üzere ticari faaliyetler ile ilgili gayrimaddi varlık niteliğindeki haklar üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bu gayrimaddi varlıklar, defter değerleri bulunmasa dâhi işletme açısından büyük değer ihtiva eden varlıklardır. Bu varlıklarla ilgili ciddi riskler de (ör. sözleşme veya ürün sorumluluğu ve çevre zararları gibi) söz konusu olabilir.

B. Ticari gayrimaddi varlıklar

B.1 Genel olarak

6.3 Ticari gayrimaddi varlıklar; bir malın üretiminde veya hizmetin sunulmasında kullanılan patentler, teknik bilgiler, tasarımlar ve modeller ile müşterilere transfer edilen veya işletme içi kullanılan işletme varlıklarını (bilgisayar yazılımı gibi) içerir. Pazarlamaya ilişkin gayrimaddi varlıklar, aşağıda tartışıldığı üzere, farklı bir yapısı olan özel bir ticari gayrimaddi varlık türüdür. Karışıklığı önlemek amacıyla, pazarlama faaliyetlerine ilişkin olan gayrimaddi varlıklar dışındaki ticarete yönelik gayrimaddi varlıklar, ticaret hakları (ticari gayrimaddi varlıklar) olarak adlandırılacaktır. Ticari gayrimaddi varlıklar (ticaret hakları), çoğunlukla riskli ve maliyetli AR-GE çalışmaları sonucunda oluşturulurlar ve ürün satışları, hizmet sözleşmeleri veya lisans anlaşmaları aracılığıyla bunların geliştirilmesi sırasında katlanılan maliyetler karşılanarak bir getiri elde edilmesine çalışılır. Bu varlıkları geliştiren, ortaya çıkabilecek her türlü ticari gayrimaddi varlığın yasal ve ekonomik sahipliğini elinde bulundurmak gayesiyle AR-GE faaliyetlerini kendi adına yürütebilir veya lehdarlarının gayrimaddi varlığın yasal ve ekonomik sahipliğini elinde bulunduracağı bir AR-GE sözleşmesi çerçevesinde bir veya birden fazla grup üyesi adına da yürütebilir veya bir veya birden fazla grup üyesinin dâhil olduğu bir ortak çalışma faaliyetinin içerisinde yer alarak tescil edilecek gayrimaddi varlığın mülkiyetine diğer geliştiricilerle birlikte müştereken sahip olabilir (bu konu Maliyet Katılım Anlaşmaları ile ilgili Bölüm VIII’de de tartışılmaktadır). Karşılıklı lisanslama da az rastlanan bir durum değildir. Ayrıca daha karmaşık bazı başka düzenlemeler de mevcuttur.

6.4 Pazarlamaya ilişkin gayrimaddi varlıklar; ürün veya hizmetlerin ticarileşmesine yarayan marka ve ticari ünvanları, müşteri listeleri, dağıtım kanallarını ve ilgili ürün açısından reklam değeri içeren özgün isim, sembol veya resimleri içerir. Bunların bazıları (markalar gibi), ilgili ülkenin yasaları tarafından korunmakta olabilir ve ilgili ürün veya hizmet için kullanımı marka sahibinin iznine tabi olabilir. Ticari amaçlı gayrimaddi hakların değeri, geçmişte aynı ticari marka ya da ticari ünvan altında sunulan ürünlerin ya da hizmetlerin sahip olduğu kalite düzeyi ile pekiştirildiği biçimiyle söz konusu ticari markanın ya da ticari ünvanın sahip olduğu prestij ve güvenilirlik düzeyi, kalite kontrol sürecinin ve sürmekte olan AR-GE faaliyetlerinin derecesi, potansiyel müşterilere ürünlerin ya da hizmetlerin tanıtılmasını sağlamak üzere katlanılan promosyon giderlerinin kapsamı ve başarı düzeyi (özellikle de, distribütörler, acenteler ve diğer yardımcı temsilciliklerin katılımıyla bir destekleyici ilişkiler şebekesinin geliştirilmesi amacıyla katlanılan reklam ve pazarlama giderleri), pazarlama amaçlı gayrimaddi hakların erişebilecekleri piyasanın değeri ve yasa uyarınca gayrimaddi varlık üzerinde yaratılan hakkın niteliğine bağlıdır.

6.5 Teknik bilgi ve ticari sırlar gibi fikri varlıklar, ticari ya da pazarlama amaçlı gayrimaddi varlık niteliğinde olabilmektedirler. Teknik bilgi ve ticari sırlar, ticari faaliyete destek olan veya bunu geliştiren özel bilgiler olmakla birlikte patent veya markalar gibi koruma altında değildirler. Teknik bilgi terimi, daha belirsiz bir kavramdır. OECD Model Vergi Anlaşmasının 12 nci maddesinin Yorumunun 11 inci paragrafı şu tanımı vermektedir: “Teknik bilgi terimi, genellikle; geçmiş deneyimlerden doğan, işletme faaliyetlerinde pratik kullanım alanı bulunan ve açıklanması halinde ekonomik fayda sağlanabilecek olan sınai, ticari ve bilimsel nitelikli, gizli bilgilere karşılık gelmektedir.” Dolayısıyla, teknik bilgi; patent kapsamında olmayan, sınai, ticari veya bilimsel deneyimlere ilişkin gizli süreçler, formüller veya diğer gizli bilgileri içerebilir. Teknik bilgi veya ticari sırların ifşası, varlığın değerini önemli ölçüde düşürebilir. Teknik bilgi ve ticari sırlar, ÇÜİ grubunun ticari faaliyetleri içerisinde genellikle önemli rol oynarlar.

6.6 Ticari veya pazarlama amaçlı bir gayrimaddi varlığın var olup olmadığı veya ne zaman var olduğunun belirlenmesi hususu önemlidir. Örneğin, tüm AR-GE masrafı ticari bir gayrimaddi varlık yaratmadığı gibi tüm pazarlama faaliyetleri de pazarlamaya ilişkin gayrimaddi varlık oluşmasına sebebiyet vermez. Herhangi bir harcamanın bir işletme varlığı yaratmada hangi derecede başarılı olduğunun değerlendirilmesi ve bu varlığın herhangi bir yılda yarattığı ekonomik etkinin hesaplanması kolay değildir.

6.7 Örneğin, pazarlama faaliyetleri; piyasa araştırması, piyasa ihtiyaçlarına uygun ürünlerin tasarlanması ve planlanması, satış stratejileri, halkla ilişkiler, satış, hizmetler ve kalite kontrolü gibi çok sayıda işletme faaliyetini kapsayabilir. Bu faaliyetlerden bazıları; sadece gerçekleştirildikleri yıl için bir etki yarattıklarından, bunların, aktifleştirilmek yerine cari masraflar olarak değerlendirilmeleri daha uygun olur. Diğer bazıları ise hem kısa, hem uzun vadeli etkiler yaratabilirler. Bu tür faaliyetlerin nasıl değerlendirildiği, transfer fiyatlandırması bakımından emsal oluşturulması amacıyla yürütülen işlev analizi açısından önemlidir. Bazı durumlarda, pazarlama faaliyetlerinin maliyeti ve AR-GE masrafları gibi ticari faaliyetlere ilişkin masraflar, bunların ilişkili olduğu mal ve hizmetlerin bedeline dâhil edilebilir; bazı durumlarda ise lisans bedelinin ayrıca tahsiline yönelik bir gayrimaddi hak tesis edilebilir veya kimi zaman da bu iki seçenek birlikte kullanılabilir.

B.2 Örnekler: Patentler ve ticari markalar

6.8 Ticari ve pazarlama amaçlı gayrimaddi varlıklar arasındaki farklar, patent ve markaların karşılaştırılmasıyla görülebilir. Patentler asıl olarak malların (satılan veya bir hizmetin sunumunda kullanılan) üretimiyle ilgiliyken; markalar mal ve hizmetlerin satışlarının desteklenmesinde kullanılır. Patent, sahibine belli bir buluşun kullanımına yönelik olarak sınırlı bir zaman dilimi için ayrıcalıklı bir hak sağlar. Bir ticari markanın geçerlilik süresi ise belirlenmiş değildir; üzerindeki koruma sadece özel koşullar altında (ör. gönüllü feragat, zamanında yenileme yapılmaması, mahkeme kararı sonucu iptal gibi) ortadan kalkar. Marka, belli bir üretici veya distribütörün özel ürünlerini tanımlamak ve bunun doğal bir sonucu olarak da başkasının bunları aynı maksatla kullanmasını ulusal ve uluslararası yasalar çerçevesinde engellemek üzere, sahibinin kullanabileceği özgün bir isim, sembol veya resimdir. Markalar, ilgili oldukları mal veya hizmete, bu mal veya hizmetin özgün olup olmadığına bakılmaksızın bir piyasa değeri sağlayabilirler. Patentler, belirli bazı mal veya hizmetler için tekel yaratabilirken; markalar, rakipler daha başka ayırt edici işaretler kullanmak koşuluyla aynı veya benzer ürünleri piyasada satabileceklerinden ötürü, tek başına bunu sağlayamazlar.

6.9 Patentler genellikle riskli ve maliyetli AR-GE faaliyetlerinin sonucudur ve patenti geliştiren, üçüncü şahıslara (genellikle bir ürünü ya da bir süreci içeren) buluşu kullanmaları konusunda lisans verme yoluyla veya doğrudan doğruya ilgili ürünü satma yoluyla, patent kapsamında yer alan ürünle ilgili olarak katlanmış olduğu giderleri karşılamayı (ve bir hâsılat elde etmeyi) amaçlar. Yeni bir markanın yasal olarak yaratılması (veya belli bir piyasaya yeni sürülmesi) ise genellikle çok maliyetli değildir. Buna karşın, onu değerli kılmak ve değerini korumak için yapılan faaliyetler, genellikle oldukça yüklü harcama gerektirir. Yoğun ve maliyetli reklam kampanyaları ve diğer pazarlama faaliyetlerinin yanı sıra markalanan ürünün kalite kontrolüne yönelik harcamalar gereklidir. Markanın değeri ve bu değerdeki her türlü değişiklik, markanın sürümde olduğu piyasalarda ne kadar etkin bir şekilde tanıtıldığına bağlıdır. Burada belli bir ölçüde, ürün ve hizmet kalitesi açısından marka sahibinin itibarı ve bu itibarın nasıl sürdürüldüğü de önemlidir. Belli durumlarda, lisansı verenin itibarı, lisansı kullananın çabaları sayesinde artabilmektedir. Bazı durumlarda, sağladığı üstün kalite nedeniyle patentler de markalar gibi güçlü bir pazarlama etkisi yaratabilirler ve bu durumlarda, söz konusu patent için yapılan ödemelerin, bir markanın kullanım hakkı için yapılan ödemeler gibi değerlendirilmesi gerekebilir.

6.10 Markalar, belirli ürünler ya da ürün grupları için oluşturulabilir. Her ne kadar tüketici piyasası düzeyinde bilinirlikleri en yüksek olsa da, tüm piyasa düzeylerinde etkili olabilirler. Hizmetler için de marka yaratılabilir. Marka sahipliğinin normalde tek bir kişiye, örneğin hukuken bağımsız bir şirkete verilmesi gerekir. Bir ticari ünvan (genellikle bir işletmenin ünvanı)

bir marka ile aynı nüfuz gücüne sahiptir ve markanın özel bir formu olarak kaydedilebilir. Örneğin farmakoloji veya elektronik sektörlerinde faaliyet göstermekte olan belli başlı ÇUI'lerin isimleri, mükemmel bir satış kolaylığı yaratır ve çeşitli mal ve hizmetlerin pazarlanmasında kullanılabilir. Bilinen kişilerin, tasarımcıların, sporcuların, aktörlerin, şov dünyasında faaliyet gösteren şahısların isimleri de ticaret ünvanları ve markalarla özdeşleşebilir ve bunlar çok başarılı pazarlama araçları olarak kullanılmaktadırlar.

6.11 Markalar; bir kişiden diğerine satılabilir, lisanslanabilir veya başka şekillerde transfer edilebilir. Uygulamada çok çeşitli türde lisans sözleşmeleri imzalanabilmektedir. Bir distribütörün, marka sahibi tarafından üretilen malları satarken lisans sözleşmesi olmaksızın markayı kullanmasına izin verilebilir; ancak, özellikle uluslararası ticarete marka lisanslaması giderek daha fazla başvurulmuş bir uygulama olmaya başlamıştır. Sonuç olarak; bir markanın sahibi, ürettiği veya diğer kaynaklardan (ya da lisans verenden- ürünlerin veya bileşenlerinin markasız olarak ayrı bir işlemle satın alınması gibi) satın aldığı ürünlerin kullanımı için başka bir işletmeye marka lisansı verebilir. Lisans anlaşmalarının içerik ve koşulları büyük ölçüde çeşitlilik arz etmektedir.

6.12 Ticari gelirlerle pazarlama amaçlı gayrimaddi haklardan sağlanan gelir arasında kesin bir ayırım yapabilmek kimi zaman zorlaşabilmektedir. Örneğin, araştırma odaklı sektörlerde, patentlerin süreli olması nedeniyle, geçmişteki araştırmaların karşılığını verecek ve yeni projeleri başlatabilecek bir geliri garantiye almak için marka ve ticaret ünvanı çok önemli unsurlardandır. Bu nedenle, marka güveni ve bilinirliği oluşturmak, patent sona erdikten sonra veya hatta herhangi bir patent geliştirilmemiş olduğu durumlarda dâhi, ürünün ticari varlığını sürdürebilmesi için, hayati önemdedir. Pazarlama amaçlı gayrimaddi varlıklara ilişkin emsallere uygunluk düzenlemeleri için, bk. Kısım D.

C. Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması

C.1 Genel olarak

6.13 Bölüm I, II ve III'de yer alan emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasına yönelik rehber açıklamaları, ilişkili işletmeler arasındaki gayrimaddi varlık işlemleri için emsal belirlenmesinde de geçerlidir. Bununla birlikte; bu ilkenin gayrimaddi varlıklarla ilgili kontrol edilen işlemler için uygulanması, gayrimaddi varlıkların emsal arayışını karmaşıklaştıran ve kimi durumda da, işlemin gerçekleştiği tarih itibarıyla söz konusu gayrimaddi varlığın değerinin belirlenmesini zorlaştıran kendine özgü bir niteliğinin bulunmasından dolayı güç olabilmektedir. Ayrıca; ilişkili

işletmeler bir transferi, aralarındaki ilişkiden kaynaklı tamamen meşru ticari nedenlerle, bağımsız işletmelerin yapmayacakları bir şekilde yapılandırabilirler (bk. paragraf 1.11 ve 1.64).

6.14 Gayrimaddi varlıklar için emsale uygun fiyatlandırma, karşılaştırılabilirlik açısından, varlığı devreden ve devralanın bakış açısını dikkate almalıdır. Varlığı devreden bakış açısına göre emsallere uygunluk ilkesi, karşılaştırılabilir bağımsız işletmenin varlığı devretmeye hazır olacağı fiyatı dikkate almalıdır. Devralan açısından ise karşılaştırılabilir bir bağımsız işletme, kendi ticari faaliyetlerinin durumuna göre gayrimaddi varlığın değeri ve faydasına bağlı olarak bu seviyede bir fiyatı ödemeye hazır olabilir veya olmayabilir. Devralan taraf, genellikle gayrimaddi varlığı kullanması karşılığında makul ölçülerde elde etmeyi beklediği menfaatin diğer muhtemel alternatif seçenekler de dikkate alındığında tatmin edici olması durumunda, söz konusu lisans ücretini ödemeye hazır olacaktır. Lisansı alanın bu lisansı kullanmak için yatırım yapması veya başka bazı harcamalara katlanması gerekeceğinden; bağımsız bir işletmenin, ek yatırımlar ve ortaya çıkabilecek diğer masraflar sonucu elde etmeyi umduğu faydaları hesaba katarak, bu miktarı ödemeye razı olup olmayacağı belirlenmelidir.

6.15 Bu analiz, bağlı bir işletmenin bir gayrimaddi varlığın kullanımı veya satın alınması karşılığında ödeyeceği bedelin; söz konusu varlık, faaliyetleri ve diğer ilgili durumları itibariyle bu bağımlı işletmeye daha sınırlı bir fayda sağlayacak ise, en yüksek veya en verimli kullanım varsayımlarına göre belirlenmemesinin temini bakımından önemlidir. Böyle bir durumda, karşılaştırılabilirliğin belirlenmesi esnasında varlığın faydasının dikkate alınması gerekir. Bu tartışma, işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin belirlenmesinde tüm durum ve koşulların dikkate alınmasının önemini ortaya koymaktadır.

C.2 Gayrimaddi varlıkların transferine yönelik yapılan düzenlemelerin belirlenmesi

6.16 Gayrimaddi varlıkların transfer şekli, varlığın doğrudan satışı veya daha sık rastlanan şekliyle yapılan bir lisanslama anlaşması kapsamında gayrimaddi varlığa ilişkin haklar karşılığında belirli royalti ödemelerinde bulunulması çerçevesinde gerçekleşir. Royalti, genellikle kullanıcının üretim hacmine, yaptığı satışa veya nadir olarak da kârlarına göre belirlenen dönemsel düzenli ödemelerden oluşur. Royalti tutarı, lisansı alanın üretim hacmine veya satışlarına dayandırıldığında, hesaplama esas tutulan oran, lisansı alanın cirosuna bağlı olarak değişebilir. Değişen durum ve koşulların (ör. yeni tasarımlar, marka sahibinin reklamlarında artış gibi), royalti bedelinin yeniden gözden geçirilmesine yol açması da mümkündür.

6.17 Gayrimaddi varlığın kullanım bedeli, bir işletmenin diğerine nihai olmayan ürünler satarken aynı zamanda bunların ileri düzeyde işlenmesi konusunda kendi tecrübelerini aktardığı durumlarda olduğu gibi, ürünlerin satış fiyatına yansıtılabilir. Mallar için belirlenen transfer fiyatının lisans ücretini kapsayıp kapsamayacağı ve buna bağlı olarak ayrıca bir royalti bedeli belirlenmesinin alıcının ülkesi tarafından reddedilip edilmeyeceğine ilişkin hususlar her bir anlaşma özelinde değerlendirilmelidir ve teknoloji tedariki için çifte indirim söz konusu olmadığı durumlar haricinde, herhangi bir genel kural koymak mümkün görülmemektedir. Transfer fiyatı, mallar ve gayrimaddi varlıklar için bir paket fiyat olarak belirlenebilir ki bu durumda, içinde bulunulan koşullara bağlı olarak alıcının kendisine sunulan teknik uzmanlık için ayrı bir royalti bedeli ödemesi gerekmebilir. Royalti ödemeleri üzerinden vergi kesintisi uygulayan ülkelerde, emsaline uygun royalti bedelinin belirlenebilmesi için bu şekildeki toplu bir fiyatlandırmanın ayrıştırılması gerekir.

6.18 Bazı durumlarda gayrimaddi varlık; patent ve marka hakları, ticari sırlar ve teknik bilgiyi de içeren bir anlaşma paketine bağlanacaktır. Örneğin bir işletme, sahip olduğu tüm fikri ve sınai varlıklar için bir lisans verebilir. Transferin emsale uygunluğunun doğrulanması için, böyle bir anlaşmanın ilgili bölümlerinin ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekir (bk. paragraf 3.11). Varlığı geliştiren tarafın alıcıya transferle birlikte sağlayabileceği teknik yardım, çalışanların eğitimi gibi hizmetlerin değerinin de dikkate alınması gerekir. Benzer şekilde, lisans sahibinin lisansı alana ürün veya süreç geliştirme şeklinde sunduğu faydalar da mutlaka dikkate alınmalıdır. Bu hizmetler, Bölüm VII’de tanımlanan hizmetlerle ilgili özel durumlar da göz önünde bulundurulmak suretiyle, emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde değerlendirilmelidir. Bu bağlamda teknik bilgi sağlamanın değişik yöntemleri arasındaki farklar önem arz eder. Bu konularla ilgili rehber bilgiler, OECD Model Vergi Anlaşması 12 nci maddesine ilişkin Yorumun 11-11.6 no’lu paragraflarında mevcuttur.

6.19 Teknik bilgi ve hizmet sözleşmeleri, ülkelerin iç vergi mevzuatları ve diğer ülkelerle yapmış oldukları vergi anlaşmaları uyarınca her bir ülkede farklı şekillerde değerlendirmeye tabi tutulabilirler. Çifte vergilendirme ve bununla ilgili sorular üzerine odaklanan 1 no’lu Çalışma Grubu, bu konu üzerinde ayrıntılı olarak durmaktadır. Örneğin, mukim olmayanlara yapılan ödemelere vergi kesintisi uygulanıp uygulanmayacağı, anlaşmanın nasıl yorumlandığına bağlıdır. Şayet ödeme hizmet bedeli olarak değerlendirilirse, hizmeti alanın, hizmet verilen ülkede faaliyette olan bir işyeri aracılığıyla iş yapması ve bedelin bu işyerine atfedilmesi durumu haricinde, bu ülkede vergilendirme yapılmaz. Diğer yandan, gayrimaddi varlıkların kullanımı için ödenen royalti bedelleri, bazı ülkelerde vergi kesintisine tabidir.

C.3 Emsallere uygunluk hesaplamaları

6.20 Gayrimaddi varlıkları içeren kontrol edilen işlemlere emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması esnasında, kontrol edilen ve kontrol dışı işlemlerde karşılaştırılabilirlik ile ilgili bazı özel faktörlerin dikkate alınması gerekir. Bu faktörlere gayrimaddi varlıktan beklenen (muhtemelen net bugünkü değer hesaplamasıyla belirlenen) faydalar da dâhildir. Diğer faktörler ise; hakların kullanılabilmesi coğrafi sınırlar, transfer edilen her türlü hak sayesinde üretilen mallara uygulanan ihracat kısıtlamaları, transfer edilen her türlü hakkın özel ve özel olmayan karakterleri, yeni yatırım gereksinimleri (binalar, makineler gibi), piyasaya giriş için yapılması gereken masraflar ve mevcudu geliştirme çalışmaları, ikincil lisanslama ihtimali, lisansı kullananın dağıtım ağı ve lisans kullananın, lisansı veren tarafından yapılacak olan geliştirme faaliyetlerine katılım hakkının olup olmadığı şeklinde sıralanabilir.

6.21 Gayrimaddi hakkın bir patent olması durumunda, karşılaştırılabilirlik analizi sırasında patentin yapısı (ör. ürün veya süreç patenti olması) ve patent yasaları çerçevesinde ilgili ülkelerdeki korumanın süresi ve düzeyi gibi konular da dikkate alınmalıdır. Mevcut patentler sayesinde yenilerinin daha hızlı geliştirilebildiği ve böylece gayrimaddi varlığın etkin korumasının süresinin arttırılabileceği de göz önünde bulundurulmalıdır. Yasal korumanın süresi kadar, patentlerin ekonomik değerlerini koruduğu süre de önemlidir. Tamamen yeni ve özgün buluş niteliğindeki bir patent, hâlihazırdaki patentleri hükümsüz kılabilir ve mevcut bir patentin geliştirilmesi için tasarlanan veya benzerleri bulunan patentlerden daha yüksek bir bedel gerektirir.

6.22 Patentleri ilgilendiren diğer faktörler arasında, üretimde gayrimaddi varlığın kullanıldığı üretim süreci ve sürecin nihai üretime yaptığı katkının değeri sayılabilir. Örneğin; patentli bir buluş, bir aletin sadece bir bileşenini içermekte ise nihai ürünün satış fiyatı üzerinden bir royalti bedeli belirlenmesi uygun olmaz. Bu tür bir durumda, satış fiyatının bir kısmı üzerinden hesaplanan royalti bedelinin, ilgili parçanın bütün içindeki diğer parçalara göre değeri göz önüne alınarak hesaplanması gerekir. Ayrıca, gayrimaddi varlığın dâhil olduğu işlemlere yönelik faaliyetlerin (kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler dâhil) analizinde göz önünde bulundurulacak riskler arasında, giderek önemi artan ürünsel ve çevresel sorumluluklar da yer almaktadır.

6.23 Bir gayrimaddi varlığın satışı veya lisanslanması durumunda emsaline uygun fiyatın oluşturulurken, aynı varlık sahibinin emsal gayrimaddi varlıkları karşılaştırılabilir koşullar altında bağımsız işletmelere transfer etmiş veya lisanslamış ise KFY uygulamak mümkündür. Aynı sektördeki bağımsız işletmeler arasındaki karşılaştırılabilir işlemlerle ilgili erişilebilir bilgiler de, bir fiyat aralığı belirlemenin uygun olduğu durumlarda, fiyatlama konusunda yardımcı

olabilir. Bağımsız taraflara yapılan teklifler veya rakip lisans kullanıcılarının dâhil olduğu ihale sonuçları da dikkate alınabilir. Şayet ilişkili kişi gayrimaddi varlığı bağımsız bir işletmeye tekrar lisanslar ise, kontrol edilen işlemin fiyatının analizinde bir tür yeniden satış yöntemi kullanılabilir.

6.24 Gayrimaddi varlık barındıran ürünlerin satışında, Bölüm II'deki ilkeler izlenerek KFY veya Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi de uygulanabilmektedir. Marka gibi pazarlama amaçlı gayrimaddi varlıkların dâhil olduğu durumlarda karşılaştırılabilirlik analizinin; bilinirlik, coğrafi önemlilik, pazar payları, satış miktarı ve diğer ilgili faktörleri göz önünde tutarak yaratılan katma değeri dikkate alması gerekir. Ticari gayrimaddi varlıklar söz konusu olduğunda karşılaştırılabilirlik analizi, bu tür gayrimaddi varlıklara (koruma altındaki patent veya diğer tür münhasırlık içeren gayrimaddi haklar) atfedilen değeri ve devam etmekte olan AR-GE fonksiyonlarının önemini göz önünde bulundurmalıdır.

6.25 Örneğin, kontrol dışı bir işlemle transfer edilen markalı bir spor ayakkabısı, kontrol edilen bir işlemle transfer edilen başka markalı bir spor ayakkabısına, hem ayakkabının kalite ve özellikleri, hem tüketici kabulü, hem de markanın diğer piyasa özellikleri açısından emsal olabilir. Bu tür bir karşılaştırmanın mümkün olmadığı durumda; yeterli bulgu varsa, benzer özelliklerdeki markasız ürün için satışların büyüklüğü ve konulabilecek fiyatlar ve elde edilen kârlar gibi unsurların markalı ürününkine ilişkin bilgilerle karşılaştırılması da yardımcı olabilir. Bu durumda, markasız ürünlerin satışının markalı ürünlerin satışı konusunda karşılaştırılabilir işlem olarak kullanılması, ancak markanın eklediği katma değer için düzeltme yapılabildiği ölçüde mümkündür. Örneğin, "A" markalı spor ayakkabısı, markasız bir spor ayakkabısı ile marka ismi haricinde her açıdan karşılaştırılabilir olsun. Böyle bir durumda, markaya atfedilebilecek değer, farklı özellikleri olan, kontrol dışı işlemle transfer edilmiş markasız ayakkabının yine kontrol dışı işlemle transfer edilmiş markalı emsaliyle karşılaştırılarak belirlenebilir. Böylece bu bilgi, markalı "A" ayakkabısının fiyatının belirlenmesi için kullanılabilir. Ancak farklılıkların marka değeri üzerindeki etkisinin belirlenmesi açısından birtakım düzeltmeler yapılması gerekebilir. Bununla birlikte, özellikle markalı ürünün piyasa pozisyonunun baskın olması, eşdeğer ürünün esas itibarıyla gelişmiş ürünlerin yer aldığı başka bir piyasada ticarete konu olması durumunda düzeltmelerin yapılması güç olmaktadır.

6.26 Değeri yüksek gayrimaddi varlıkların söz konusu olduğu durumlarda, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem bulunması zordur. Bu nedenle, özellikle işlemin her iki tarafının da işlemin potansiyel rakiplerin işlemlerinden ayrılmasına neden olan değerli gayrimaddi varlık veya özgün varlıklara sahip olması durumunda, geleneksel işlem yöntemlerinin ve işleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması zor olabilir. Bu tür durumlarda, uygulamada sorunlar yaşansa bile kâr paylaşım yöntemi öne çıkabilir.

6.27 Gayrimaddi varlık içeren bir işlemin koşullarının emsaline uygun işlemlerinkileri yansıtip yansıtmadığının değerlendirilmesinde, özellikle kâr paylaşım yöntemi kullanıldığında her bir tarafın karşılaştırılabilirliği veya muhtemel göreceli katkısının değerinin belirlenmesine yardımcı olmak üzere; gayrimaddi varlığın geliştirilmesi veya idamesi esnasında ortaya çıkan maliyetlerin miktarı, yapısı ve etkisi incelenebilir. Bununla birlikte, maliyet ve değer arasında bir bağlantı olması şart değildir. Özellikle gayrimaddi varlığın gerçek adil piyasa değerinin, varlığın geliştirilmesi ve idamesine ilişkin olarak katlanılan maliyetlerle ilişkilendirilerek ölçülmesi pek olağan değildir. Bunun bir nedeni, patent ve teknik bilgi gibi gayrimaddi varlıkların, zaman alıcı ve maliyetli AR-GE faaliyetlerinin sonucunda ortaya çıkmasıdır. AR-GE bütçelerinin gerçek büyüklüğü çeşitli unsurlara bağlı olup, bunlara örnek olarak; rakiplerin veya potansiyel rakiplerin politikaları, araştırma faaliyetlerinin beklenen kârlılığı ve kârların eğilimi; ciroya ilişkin rasyolara dayanan değerlendirmeler ya da gelecekteki harcama düzeylerini belirlemek üzere geçmiş dönem AR-GE araştırmalarının sağladığı kâr düzeylerine ilişkin değerlendirmeler verilebilir. AR-GE bütçelerinin, AR-GE'nin doğrudan veya hatta dolaylı sonucu olmayan ürün satışlarıyla karşılanması yoluna da gidilebilmektedir. Diğer bir neden de; gayrimaddi varlığın, pek çok çeşitli ürüne daha fayda sağlayabilen, sürekli bir AR-GE ve kalite kontrol faaliyetlerini gerektirebilmesidir.

C.4 İşlem esnasında değerlemenin büyük oranda belirsiz olması halinde emsale uygun fiyatlama ¹

6.28 Bu Bölümün başında da belirtildiği üzere gayrimaddi varlık, emsal arayışını karmaşıklaştıran ve bazı durumlarda ilgili kontrol edilen işlem esnasında değerlemeyi güçleştiren özel bir yapıya sahip olabilir. Gayrimaddi varlığın işlem sırasında değerlemesi büyük ölçüde belirsizlik arz ettiğinde, emsale uygun fiyatın nasıl belirlenmesi gerektiği sorusu ortaya çıkar. Bu soru; hem mükellefler hem de vergi idareleri tarafından, bağımsız işletmelerin karşılaştırılabilir durumlarda işlemin fiyatlamasında karşılaşılan belirsizliği dikkate almak üzere ne yapacaklarının referans alınması suretiyle çözümlenmelidir.

6.29 İçinde bulunulan koşullara bağlı olarak, bağımsız işletmelerin bir işlemin fiyatlaması esnasında değerlemedeki yüksek belirsizlik karşısında atabilecekleri çeşitli adımlar mevcuttur. Bir alternatif, işlemin başlangıç aşamasında, beklenen faydaların (tüm ilgili ekonomik faktörler göz önünde bulundurularak) fiyat oluşturma aracı olarak kullanılmasıdır. Beklenen faydaların belirlenmesinde, bağımsız işletmeler; müteakip gelişmelerin, ne ölçüde tahmin edilebilir ve öngörülebilir olduğunu dikkate alırlar. Bazı durumlarda bağımsız işletmeler, gelecekteki düzeltmelere ilişkin hakları saklı tutmaksızın, beklenen faydalara ilişkin başlangıçtaki tahminleri, işlemin fiyatlandırılmasında yeterince güvenilir bulabilirler.

6.30 Diğer bazı durumlarda, bağımsız işletmeler; sadece beklenen faydalara dayanan fiyatlamayı, gayrimaddi varlığın değerlemesindeki belirsizlikten kaynaklanacak risklerden korunmak için yeterli bulmayabilirler. Bu tür durumlarda bağımsız işletmeler, tahmin edilemeyen müteakip gelişmelere karşı korunmak amacıyla anlaşmaya fiyat güncellemelerine ilişkin hükümler ekleyebilir veya kısa dönemli anlaşmalar imzalayabilirler. Örneğin, lisans kullananın satışlarındaki artışa bağlı olarak artan oranlı bir royalti bedeli öngörülebilir.

6.31 Ayrıca bağımsız işletmeler, tahmin edilemeyen gelişmelerden kaynaklanabilecek riskleri bir noktaya kadar üstlenebilirler; ancak, fiyatlamanın dayandırıldığı temel varsayımlarda değişikliğe yol açabilecek öngörülemeyen kapsamlı gelişmelerin, tarafların karşılıklı anlaşmasıyla fiyat düzenlemelerinin yeniden tartışılmasına yol açacağı kabul edilmelidir. Örneğin, patentli bir ilacın satışlarına göre belirlenen royalti oranının; düşük maliyetli, alternatif bir tedavinin geliştirilmesi nedeniyle aşırı yüksek hale gelmesi durumunda, emsallerine uygun bir şekilde yeniden tartışılması durumu ortaya çıkabilir. Aşırı yüksek royalti bedeli, lisans

¹ Yüksek oranda belirsiz değerlendirme durumunda gayrimaddi varlığa emsal fiyat uygulanmasına ilişkin örnek, Bölüm VI ekinde yer almaktadır.

kullanının ilacı üretme arzusunu tamamen ortadan kaldırabilir ki bu durumda anlaşmanın tekrar tartışılması (bunun gerçekleşmesi vaka ve durumlara bağlı olsa da) gerekir.

6.32 Vergi idarelerince, gayrimaddi varlıklarla ilgili kontrol edilen işlemlerin fiyatlamasını değerlendirilirken başlangıçtaki değerlendirme büyük ölçüde belirsiz ise karşılaştırılabilir durumlarda bağımsız işletmelerin yapacağı düzenlemeler takip edilmelidir. Dolayısıyla, bağımsız işletmelerin fiyatlamayı belirli bir tahmine dayandırarak belirleyecek olmaları durumunda; fiyatlamının değerlendirilmesinde, vergi idaresi de aynı yaklaşımı kullanmalıdır. Böyle bir durumda; vergi idaresi örneğin, geriye dönük başkaca incelemeye girişmeksizin, sadece ilişkili işletmelerin anlaşma zamanında tahmin edilebilir olan gelişmeleri dikkate alarak, uygun tahminleri yapıp yapmadığını araştırabilir.

6.33 Özellikle işbirliği yapmayan bir mükellefle karşı karşıya olduğunda, vergi idaresinin, işlemin gerçekleştiği tarihte hangi kârlılık düzeyinin öngörülebilir olduğunu belirlemesinin zor olduğu bir gerçektir. Örneğin mükellef, gayrimaddi varlıklarını ilişkili bir ortaklığa önceden devredebilir, gayrimaddi varlığın değerini yansıtmayan bir royalti ücreti belirleyebilir ve daha sonra, transfer aşamasında ürünün ileriye yönelik başarısının tahmin edilmesinin mümkün olmadığını iddia edebilir. Böyle bir durumda, daha ileriki tarihte ortaya çıkan gelişmeler, vergi idaresini, işlem anında makul ölçülerde elde edilebilecek veriler ışığında ilişkisiz işletmelerin takınacağı tavrı sorgulamaya yönlendirebilir. Özellikle ilişkili işletmelerin; ilişkisiz işletmelerin yapacakları gibi, makul ölçülerde öngörülebilir gelişmeleri ve bunlardaki riski dikkate alarak tahminde bulunup bulunmadıkları ile değerlemedeki yüksek belirsizlik nedeniyle ortaya çıkan risk için ilave korumacı tedbirlerde ısrarcı olup olmadıkları hususlarına dikkat edilmelidir.

6.34 İlişkisiz işletmelerin, karşılaştırılabilir durumlarda bir fiyat düzeltme maddesi konusunda ısrarcı olacakları durumlarda, vergi idaresinin bu tür bir maddeye dayanarak fiyatlama yapmasına izin verilmelidir. Benzer şekilde, ilişkisiz işletmelerin tahmin edilemeyen gelişmelerin ortaya çıkmasını işlemin fiyatlamasının yeniden tartışılmasını gerektirecek kadar önemli bulacakları durumlarda, bu tür gelişmelerin ilişkili işletmeler arasındaki karşılaştırılabilir kontrol edilen işlemlerin fiyatlamasında da bir değişikliğe yol açması gerekir.

6.35 Vergi idarelerinin, bir mükellefin beyannamesini vermesinin üzerinden belli bir süre geçmeksizin bu beyanname üzerinde bir inceleme yapma şansının olamayabileceği bilinmektedir. Böyle bir durumda, bir vergi idaresi, ilişkisiz bir işletmenin karşılaştırılabilir durumlarda fiyat belirlemede kullanmış olacağı bilgileri esas alarak, denetimin gerçekleştiği tarihe kadar geçen ve zamanaşımına uğramamış tüm yıllar için, inceleme konusu bedeli düzeltme yetkisi kullanabilecektir.

D. Ticari marka veya ünvanlarının sahibi olmayan işletmelerce yürütülen pazarlama faaliyetleri

6.36 Pazarlama faaliyetinin pazarlanan malın ticari markası veya ünvanına sahip olmayan işletmeler (markalı ürünlerin distribütörü gibi) tarafından yürütüldüğü durumlarda, transfer fiyatlandırmasıyla ilgili çeşitli sorunlar ortaya çıkabilir. Böyle bir durumda, pazarlamacının bu faaliyetleri dolayısıyla nasıl tazmin edilmesi gerektiği belirlenmelidir. Buradaki husus; pazarlamacının hizmet sağlayıcı olarak, salt bu hizmetleri sağlamasından dolayı mı bir bedele hak kazanacağına, yoksa pazarlamacının pazarlama gayrimaddi varlıklarına atfedilebilecek ilave kazançlardan da pay almasını gerektirecek bir durumun mevcut olup olmadığına ilişkindir. Pazarlamaya ilişkin gayrimaddi varlıklara atfedilebilecek kazançların nasıl belirleneceği de ayrı bir soru olarak karşımıza çıkmaktadır.

6.37 Karar verilmesi gereken ilk konu –pazarlamacının normal pazarlama faaliyetlerinden elde edeceği gelire ilaveten pazarlama gayrimaddi varlıklarına atfedilen kazançtan da pay alması gerekip gerekmediği konusu- taraflar arasındaki anlaşma ile belirlenen hak ve sorumluluklara ilişkin bir değerlendirme yapılmasını gerektirmektedir. Genellikle karşılaşılan durum, pazarlama faaliyetlerinden elde edilen kârın yeterli ve uygun olmasıdır. Nispeten açık olan bir husus, distribütörün sadece bayii gibi davrandığı ve pazarlamaya yönelik harcamalarının, gayrimaddi varlığın sahibi tarafından kendisine ödendiği durumdur. Böyle bir durumda, distribütör sadece bayilik faaliyetlerinin karşılığını alma hakkına sahip olup, pazarlama amaçlı gayrimaddi varlığa atfedilebilen kârdan pay talep edemez.

6.38 Distribütörün pazarlama faaliyetlerinin bütün maliyetini üstlendiği durumda (yani varlık sahibinin harcamaları distribütöre geri ödemesini gerektiren bir düzenleme olmadığı durumda); üzerinde durulması gereken konu, distribütörün bu faaliyetlerin potansiyel faydalarından ne kadar pay alacağıdır. Genel olarak, emsaline uygun işlemlerde pazarlama amaçlı gayrimaddi varlığın yasal sahibi olmayan tarafın gayrimaddi varlığın değerini yükseltecek pazarlama faaliyetlerinin gelecekteki faydalarından ne kadar pay sahibi olabileceği, özellikle söz konusu tarafın haklarının niteliğine bağlıdır. Örneğin bir distribütör, belirli bir markalı ürünün münhasıran dağıtım hakkını elinde bulundurduğu uzun vadeli bir sözleşmeye sahip olduğu durumda, kendi cirosundan ve pazar payından yararlanarak söz konusu ticari markanın geliştirilmesine yönelik olarak gerçekleştirdiği yatırımlardan menfaat elde edebilme hakkını elinde bulundurabilir. Böyle durumlarda distribütörün bu faydalardan edineceği pay, bağımsız bir işletmenin karşılaştırılabilir durumlarda elde edeceği payın ölçüsüne göre belirlenmelidir. Bazı durumlarda bir distribütör, benzer haklara sahip bağımsız bir distribütörün üstleneceğinden daha fazla tutarda olağandışı yüksek pazarlama masrafı üstlenebilir. Böyle bir durumda bağımsız bir distribütör, muhtemelen ürünün satın alma fiyatında veya royalti bedelinde bir indirim aracılığıyla markanın sahibinden ilave bir getiri temin edebilir.

6.39 Bir diğer soru, pazarlama faaliyetlerine atfedilebilecek kârın nasıl belirleneceğidir Bir pazarlama amaçlı gayrimaddi varlık, markanın değerinin sürdürülebilmesi açısından önemli olabilen reklam ve diğer promosyon harcamaları sonucunda değer kazanabilir. Bununla birlikte; bu harcamaların, ürünün başarısına ne tür bir katkı sağladığının tespit edilmesi güçtür. Örneğin, reklam ve pazarlama harcamalarının üretime veya gelire hangi oranda ne katkı yaptığının belirlenmesi zor olabilir. Ayrıca yeni bir markanın veya belli bir piyasaya yeni giren bir markanın başlangıçta söz konusu pazarda değeri bulunmazken veya çok düşük iken, yıllar içinde bu markanın bu pazarda belli bir etki yaratması (veya etkisini kaybetmesi) nedeniyle değerinin değişmesi mümkündür. Ağırlıklı bir pazar payı, bir noktaya kadar bir distribütörün pazarlama çabalarına atfedilebilir. Söz konusu değer ve ondaki her türlü değişiklik, belli bir ölçüde markanın belli bir piyasada ne kadar etkin bir şekilde tanıtıldığına bağlı olacaktır. Daha da önemlisi, pek çok durumda markalı ürünlerin satışından elde edilen yüksek kârlar, pazarlama ve diğer tanıtım harcamalarının başarısı kadar ürünün özgün karakteristiğine veya ürünün yüksek kalitesine de bağlı olacaktır. Pazarlama faaliyetlerine atfedilebilecek kârların değerlendirilmesinde, tarafların yıllar içinde fiilen gerçekleştirdikleri eylemlere gerekli önem verilmelidir. Bakınız paragraf 3.75-3.79 (çok yıllık veriler).

Bölüm VII

Grup İçi Hizmetlerle İlgili Özel Değerlendirmeler

A. Giriş

7.1 Bu Bölümde, transfer fiyatlandırması açısından hizmetlerin bir ÇÜİ üyesinin diğer üyelere sağlanıp sağlanmadığının belirlenmesine ve belirlenmiş olması durumunda, grup içi hizmetlerde emsal değer oluşturulmasına ilişkin hususlar tartışılmaktadır. Bölüm, arızı durumların dışında, hizmetlerin bir maliyet katılım anlaşması çerçevesinde mi sağlandığı ve eğer öyle ise, uygun emsal fiyatların nasıl belirleneceği; diğer bir deyişle, bir ÇÜİ grubunun malları, hizmetleri ve/veya gayrimaddi varlıkları ortak bir biçimde edinmeleri, üretmeleri ya da temin etmeleri ve bu tür faaliyetlerin bedellerini anlaşmada yer alan üyeler arasında bölüştürmeleri konuları üzerinde durmamaktadır. Maliyet katılım anlaşmaları Bölüm VIII'in konusudur.

7.2 Neredeyse her ÇÜİ grubunun, en başta idari, teknik, finansal ve ticari hizmetler olmak üzere, çok geniş bir kapsam içinde yer alan hizmetlerini üyelerine temin etmesi gerekmektedir. Bu tür hizmetler, tüm grup için yönetim, koordinasyon ve kontrol işlevlerinin sağlanmasını da içerebilmektedir. Bu tür hizmetleri sağlamanın maliyeti, başlangıçta ana şirket, bu amaç için görevlendirilen bir grup üyesi (bir "grup hizmet merkezi"), ya da başka bir grup üyesi tarafından üstlenilebilmektedir. Bu tür bir hizmete gerek duyan bağımsız bir işletme, söz konusu hizmetleri, bu tür hizmetlerin sunulmasında uzmanlaşmış bir hizmet sağlayıcısından temin edebilir veya hizmetleri kendi bünyesinde üretebilir. Benzer bir biçimde, hizmete gerek duyan bir ÇÜİ üyesi, bu hizmetleri doğrudan ya da dolaylı bir biçimde bağımsız işletmelerden temin edebilir; ya da aynı grup bünyesinde yer alan bir ya da birden fazla ilişkili işletmeden temin edebilir ("grup içi hizmetler"), ya da bu hizmetleri kendi bünyesinde üretebilir. Grup içi hizmetler, genellikle; bağımsız işletmelerden harici olarak temin edilebilen hizmetler (ör. hukuk hizmetleri ya da muhasebe hizmetleri) şeklinde olmakla birlikte, şirketin olağan faaliyetlerinin

bir bölümünü oluşturan dâhili hizmetler olarak da sağlanabilmektedir (ör. merkezi denetim, finansal danışmanlık ya da personel eğitimi).

7.3 Hizmetlerin sağlanmasıyla ilgili grup içi anlaşmalar bazen, malların ya da gayrimaddi varlıkların transferine (ya da lisanslamaya) yönelik anlaşmalarla ilişkilendirilebilmektedir. Örneğin, bir hizmet unsurunu kapsayan teknik bilgi sözleşmeleri gibi bazı durumlarda, malların transferi veya lisans işlemleri ile hizmetlerin transferi arasındaki sınırın tam olarak nerede bulunduğunu belirlemek zor olabilmektedir. Tali hizmetler çoğunlukla teknoloji transferi ile ilişkilendirilir. Bu nedenle, mal ve hizmet transferlerinin kombine bir biçimde gerçekleştiği durumlarda Bölüm III'de belirtilen işlemlerin toplulaştırılmasına ve birbirinden ayrıştırılmasına ilişkin ilkelerin göz önünde bulundurulması gerekebilir.

7.4 Grup içi hizmet faaliyetleri ÇÜİ grupları arasında önemli ölçüde farklılık gösterebilmektedir; keza, bu faaliyetlerden grup üyelerinden birine ya da birkaçına sağlanan, ya da sağlanması beklenen menfaatlerin kapsamı da değişebilmektedir. Her bir durum, söz konusu durumun mahiyet ve koşullarıyla grup bünyesinde belirlenen düzenlemelere bağlı olacaktır. Örneğin, merkezileşmenin olmadığı bir grupta, ana şirket grup içi faaliyetinin kapsamını, bir hissedar olarak bağımlı işletmelerin bünyesinde yer alan yatırımlarının izlenmesi ile sınırlandırabilmektedir. Buna karşın, merkezi ya da ortak bir grupta, ana şirketin yönetim kurulu ya da üst düzey yönetimi, bağlı şirketlerinin yönetimine ilişkin tüm önemli kararları alabilir ve ana şirket, pazarlama, eğitim ve mali işlere ilişkin tüm işlevleri bizzat yerine getirebilir.

B. Belli başlı hususlar

7.5 Grup içi hizmetler için transfer fiyatlandırması analizi ile ilgili iki önemli husus bulunmaktadır. Birincisi, grup içi hizmetlerin fiilen sağlanıp sağlanmadığı ile ilgilidir. Diğeri ise, söz konusu hizmetler için vergisel maksatla grup içerisinde belirlenen bedelin, emsallere uygunluk ilkesiyle tutarlı olup olmadığına ilişkindir. Bu hususlar aşağıda ayrı ayrı ele alınmaktadır.

B.1. Grup içi hizmetlerin fiilen sağlanıp sağlanmadığının belirlenmesi

7.6 Emsallere uygunluk ilkesi uyarınca yanıtlanması gereken soru, herhangi bir hizmetin bir grup üyesi tarafından bir ya da daha fazla sayıdaki grup üyelerine sağlanması durumunda, ilgili grup içi hizmetin, hizmeti alan grup şirketlerine ticari pozisyonlarını güçlendirecek biçimde bir

ekonomik ya da ticari değer sağlayıp sağlamayacağıdır. Bu husus, karşılaştırılabilir durumlarda bir bağımsız işletmenin, aynı nitelikte hizmetlerin diğer bir bağımsız işletme tarafından bir bedel karşılığında sağlanmasını isteyip istemeyeceği ya da böyle bir hizmetin kendi bünyesinde üretilmesini arzu edip etmeyeceği sorusuna bağlı olarak belirlenebilir. Söz konusu hizmet, ilişkisiz bir işletmenin bir bedel karşılığında dışarıdan temin edeceği veya kendi bünyesinde üreteceği türden bir hizmet değil ise, söz konusu faaliyetin normal koşullar altında emsallere uygun bir grup içi hizmet olarak nitelendirilmemesi gerekir.

7.7 Yukarıda açıklanan analiz, açıkça vakaya özgü olgularla koşullara bağlıdır ve hangi tür hizmetlerin grup içi hizmetler olarak sayılmaları gerekeceğine ilişkin soyut birtakım kategorilerin belirlenebilmesi mümkün değildir. Bununla birlikte, ÇÜİ bünyesinde gerçekleştirilen bir takım genel faaliyetlerin bu yöndeki analizini kolaylaştırmak amacıyla bazı tavsiyeler verilebilir.

7.8 Bazı grup içi hizmetler, grubun bir ya da daha fazla sayıdaki belirli üyeleri tarafından tanımlanan bir gereksinimi karşılamak üzere ÇÜİ grubunun bir üyesi tarafından sağlanırlar. Böyle bir durumda, bir hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığının belirlenebilmesi nispeten kolay olmaktadır. Normal olarak; karşılaştırılabilir durumlarda bir bağımsız işletme, söz konusu faaliyeti kendi bünyesinde karşılayacak veya ilgili hizmeti sunmak üzere bir üçüncü şahsı görevlendirecektir. Bu nedenle, böyle bir durumda, olağan koşullarda grup içi bir hizmetin mevcut olduğu görülecektir. Örneğin; normal koşullarda, bir ilişkili işletmenin aynı ÇÜİ grubu üyesi diğer bir işletmenin gerçekleştirdiği imalat faaliyetlerinde kullanılan teçhizatın onarımını üstlendiği durumda, bir grup içi hizmetten söz edilebilir.

7.9 Bir ilişkili işletmenin aynı grubun birden fazla üyesini veya bir bütün olarak grubu ilgilendiren faaliyetleri üstlenmesi durumunda, daha karmaşık bir analiz gerekmektedir. Bu tür uygulamalar daha dar bir kapsamda ele alındığında; bir grup içi hizmet, ilgili grubun üyeleri tarafından ihtiyaç duyulmasa da (ve aynı hizmetler bağımsız işletmeler tarafından sağlanmış olsaydı, hizmet bedeli ödeme konusunda istekli olunmayacak olsa da) grup üyelerine fiilen verilebilmektedir. Böyle bir faaliyet, grubun bir üyesi tarafından (genellikle ana şirket ya da yerel bir holding şirketi) ve genellikle de bu tarafın yalnızca bir ya da daha fazla grup üyesinin sermayesindeki hissedarlık gücü ve çıkarları nedeniyle (diğer bir deyişle, bir hissedar konumunda olmasından dolayı) yerine getirdiği bir hizmet niteliğini taşımaktadır. Bu tür faaliyetler, hizmeti alan taraftan bir ücret ödenmesini haklı göstermez. Bu tür faaliyetler, 1979 Raporunda daha genel bir bağlamda kullanılan “genel merkez yönetim faaliyetinden” ziyade, “hissedar faaliyeti” olarak nitelendirilebilir. Genel merkez yönetim faaliyetleri, örneğin bir koordinasyon merkezi tarafından sağlanan hizmetler gibi, bir hissedar tarafından üstlenilen ve diğer grup üyelerine sağlanan hizmetleri kapsayan faaliyetlerdir. Şirket hissedarı olmayan taraflarca sunulan koordinasyon merkezi hizmetleri; belirli faaliyetler için sağlanan ayrıntılı planlama hizmetlerini, acil yönetim hizmetlerini ya da teknik danışmanlık (sorun giderme)

hizmetlerini, ya da bazı durumlarda, gündelik bazda yönetime yardım hizmetlerini kapsayabilmektedir.

7.10 Aşağıda sayılan (ve 1984 Raporunda da yer alan) örnekler, 7.6. bentte belirtilen standart uyarınca hissedar hizmetlerini oluşturacaktır:

- a) Örneğin, ana şirketin hisselerinin ihracı, ana şirket hissedarlarının toplantıları gibi bizzat ana şirketin hukuki yapısına ilişkin faaliyetlerin giderleri ile denetim kurulunun giderleri
- b) Raporların konsolidasyonu da dâhil olmak üzere, ana şirketin raporlama gereksinimlerine ilişkin giderler
- c) İştiraklerin satın alınması için gereken fonların toplanmasına ilişkin giderler.

Buna karşın, örneğin bir ana şirketin, yeni bir şirket satın alma faaliyetinde bulunacak olan başka bir grup üyesi adına fon toplama faaliyetine girmesi durumunda, ana şirketin genellikle ilgili grup üyesine bir hizmet sağladığı kabul edilir. 1984 Raporunda ayrıca, “iştiraklerde bulundukları yatırımın yönetimi ve korunmasına ilişkin yönetim ve kontrol (gözleme) faaliyetlerine ilişkin giderlerden” söz edilmektedir. Bu tür faaliyetlerin bu Rehberde açıklandığı biçimde hissedar faaliyetleri tanımına uygun olup olmadıkları, söz konusu faaliyetlerin karşılaştırılabilir durum ve koşullar altında bağımsız bir işletmenin bedelini ödemeye ya da bizzat ifa etmeye istekli olacağı türden faaliyetler olup olmadığı bazında belirlenirler.

7.11 Genel olarak; grup içi hizmetler, diğer bir grup üyesinin kendisi için ifa ediyor olduğu ya da üçüncü şahıs konumunda diğer bir grup üyesine sağlıyor olduğu hizmetin özdeşini içeren faaliyetlerde söz konusu olmamaktadır. Buna bir istisna, örneğin, bir ÇÜİ grubunun yönetim fonksiyonunu merkezileştirmek üzere bir reorganizasyon sürecine girdiği durumda söz konusu olmaktadır. Bir diğer istisna da, (ör. konu hakkında ikinci bir hukuki mütalaa elde etme yoluyla) özdeş nitelikteki hizmetin, yanlış bir ticari karar alma riskinin azaltılması amacıyla yönelik olması durumunda ortaya çıkmaktadır.

7.12 Bazı durumlarda, bir grup üyesi (ör. bir hissedar) ya da bir koordinasyon merkezi tarafından yerine getirilen bir grup içi hizmet yalnızca bazı grup üyelerine yönelik olmakla birlikte, arızı bir biçimde diğer grup üyelerine de menfaat sağlayabilmektedir. Grubu yeniden yapılandırma, yeni şirketler edinme ya da mevcut bir birimin faaliyetlerine son vermeye yönelik analizler, bu kapsamda yer alabilecek örneklerdendir. Bu tür faaliyetler, yeni bir üyenin edinilmesi ya da mevcut bir birimi feshi konusunda karar alacak olan şirketler gibi söz konusu faaliyette yer alan belirli grup üyeleri için bir grup içi hizmeti ifade eder; ancak, bu hizmetler aynı zamanda, verimliliğin artması, ölçek ekonomisi ve diğer sinerji nedeniyle, anılan hizmetin bir tarafı olmayan diğer grup üyesi firmalara da fayda sağlarlar. Bu şekildeki arızı menfaatler, bu menfaatleri üreten faaliyetlerin normal koşullarda, bağımsız işletmelerin herhangi bir

ödeme yapmalarını gerektirebilecek türden hizmetleri kapsamadığından dolayı, diğer grup üyelerinin bir grup içi hizmet alıyorlarmış şeklinde görülmesini sağlayan menfaatler değildir.

7.13 Aynı şekilde, bir bağımlı işletmenin de, uygulanan belirli bir faaliyete değil de, daha geniş bir amaç çerçevesinde kendisine atfedilen arızı menfaatler elde ediyor olmasının, tek başına söz konusu işletmenin grup içi hizmet elde ettiği şeklinde algılanmaması gerekir. Örneğin, bir ilişkili işletmenin salt ÇÜİ'nin bir bağımlı işletmesi olduğundan dolayı, bağımlı işletme olmasaydı almış olacağı kredi puanından daha yüksek kredi puanına sahip olduğu durumda herhangi bir hizmetin sağlandığı söylenemez; buna karşın, yüksek kredi puanının diğer bir grup üyesi tarafından sağlanan garanti nedeniyle ortaya çıkması durumunda ya da işletmenin, grubun uluslararası ölçekteki pazarlama ve halkla ilişkiler kampanyalarındaki prestijinden yararlanması durumunda, bir grup içi hizmetin varlığından söz edilebilir. Bu açıdan, pasif yönde ilişkilendirmenin, grubun belirli üyelerinin kâr elde etme potansiyellerini olumlu yönde artırabilen ÇÜİ grubuna atfedilen özelliklerin sağladığı aktif promosyon faaliyetinden ayrıştırılması gerekir. Her durumun, kendine özgü olgu ve koşulları çerçevesinde ele alınması gerekir.

7.14 Bir bütün olarak gruba katkıda bulunabilecek olan diğer faaliyetler, ana şirket ya da (ör. Bölgesel bir çatı işletme gibi) bir grup hizmet merkezi bünyesinde merkezileşen ve gruba (ya da grubun birden fazla üyesine) bu şekilde temin edilen hizmetlerdir. Merkezileşen hizmetler, grubun ticari faaliyetlerinin niteliğine ve örgütsel yapısına bağlıdır; ancak genellikle planlama, koordinasyon, bütçe kontrol, finansal danışmanlık, muhasebe, denetim, hukuk, faktoring, bilgi-yönetim hizmetleri; nakit akışları ve sermaye yeterliliği, sermaye artırımı, kredi sözleşmeleri, faiz ve kur oranı risklerinin yönetimi ve refinansman; üretim, satın alma, dağıtım ve pazarlama alanlarında destek ve işe alma ve eğitim gibi personele ilişkin konularda destek gibi idari hizmetleri de içermektedirler. Grup hizmet merkezleri ayrıca, araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunurlar, ya da ÇÜİ grubunun tamamı ya da bir bölümü adına gayrimaddi varlıkların yönetimi ve korunması görevlerini üstlenirler. Bu tür faaliyetler, bağımsız işletmelerin karşılığında ödemedi bulunmaya ya da bizzat üstlenmeye istekli oldukları türdeki faaliyetlerden olması nedeniyle, genelde grup içi hizmet olarak değerlendirilmektedir.

7.15 İlişkili işletmeler arasında hizmet sağlanması karşılığında bir ücretin ödenip ödenmeyeceğinin belirlenmesinde, söz konusu hizmet temini emsallere uygun hareket eden bağımsız işletmeler arasında gerçekleşmiş olsaydı, emsallere uygunluk açısından ne tür bir işlemin gerçekleşeceğini dikkate almak gerekecektir. Örneğin; krediler, döviz işlemleri ve hedging türü finansal hizmetler söz konusu olduğunda, ödenecek olan ücret normal olarak aradaki marja göre belirlenir ve böyle bir durumda, ayrı bir hizmet bedelinin ödenmesini beklemek uygun değildir.

7.16 Bir diğer sorun da, “çağrı (gelen talep) üzerine” sağlanan hizmetlerle ilgilidir. Burada öne çıkan sorun, bu tür hizmetlerin mevcudiyetinin (fiilen sağlanan hizmetler için tahsil edilen

bedele ek olarak) emsallere uygun bir bedelin belirlenmesini gerektirip gerektirmeyeceğidir. Bir ana şirket ya da bir grup hizmet merkezi, grup üyelerine herhangi bir zamanda finans, yönetim, teknik, hukuk ve vergi gibi konularda hizmet sunmak üzere hazırlıklı olabilir. Böyle bir durumda, gerekli personelin, donanımın, vb. malzemenin hazır bulundurulması, ilişkili işletmeye gerekli hizmetler sağlanabilir. Karşılaştırılabilir durumlarda bağımsız bir işletmenin de gereksinim duyduğunda ilgili hizmetlerin teminine yönelik fiili hizmet bedelinin yanı sıra sabit bir bedel ödemeye razı olması beklendiği ölçüde, bir grup içi hizmetin varlığından söz edilebilir. Örneğin, bağımsız bir işletmenin, herhangi bir davanın söz konusu olması halinde, hukuki görüşler ve beyanlar temin etmek üzere bir hukuk firmasına yıllık bazda bir “abonelik” ödemesi yaptığı bilinen bir gerçektir. Bu tür ücretlere bir diğer örnek de, bilgisayarların arızalanması durumunda bilgisayar şebekesi onarımı konusunda öncelik elde etmeye yönelik hizmet sözleşmeleri karşılığında yapılan ödemelerdir.

7.17 Bu tür hizmetler, çağrı üzerine temin edilebilir ve sunulan hizmetlerin miktarı ve taşıdığı önem, bir yıldan diğerine değişkenlik gösterebilir. Hizmete ihtiyaç duyma olasılığının az olması, çağrı üzerine hizmetten yararlanma yoluyla elde ettiği avantajın düşük, ya da söz konusu hizmetlerin “abonelik” anlaşmalarına gerek duyulmaksızın diğer kaynaklardan derhal ve sağlam bir biçimde tedarik edilme olasılığının bulunduğu durumlarda, bağımsız bir işletmenin bu tür “abonman” düzenlemelerine girme olasılığı hayli düşük olacaktır. Bu nedenle de, çağrı üzerine hizmet düzenlemeleri uyarınca bir grup şirketine sağlanan menfaatlerin; bir grup içi hizmetin sağlanıp sağlanmadığının belirlenmesinden önce, belki de söz konusu hizmetten salt ödemenin yapıldığı yıl için değil, birkaç yılı kapsayan bir süre içinde hangi ölçüde faydalanılmış olduğunun irdelenmesi suretiyle değerlendirilmesi gerekmektedir.

7.18 Sağlandığı iddia edilen hizmetler karşılığında ilişkili bir işletmeye yapılan ödemenin, söz konusu hizmetlerin gerçekten sağlandığının belirlenmesine yardımcı olabilmesine karşın; bir ödemenin örneğin salt “yönetim hizmet bedeli” olarak tanımlanmasının, söz konusu hizmetin fiilen sağlandığı konusunda ilk elden bir kanıt şeklinde yorumlanmaması gerekir. Aynı zamanda, ödemelerin ya da anlaşmaların mevcut olmaması da, hemen grup içi hizmetlerin hiç sağlanmamış olduğu sonucuna varılmasını gerektirmez.

B.2 Emsale uygun hizmet bedelinin belirlenmesi

B.2.1 Genel bilgi

7.19 Bir grup içi hizmetin sağlandığının belirlenmesinin ardından, diğer grup içi transferlerde olduğu gibi, varsa bu hizmet karşılığında ödenen bedelin emsallere uygun olup olmadığının

belirlenmesi gerekmektedir. Bir grup içi hizmetin sağlandığının belirlenmesinin ardından, diğer grup içi transferlerde olduğu gibi, eğer varsa bu hizmet karşılığında ödenen bedelin, emsallere uygun olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir. Bu da, grup içi hizmetler karşılığında tahsil edilen bedellerin, benzer koşullarda bağımsız işletmeler tarafından yapılacak ve kabul edilecek olan bedelle aynı emsal aralığında bulunması gerektiği anlamına gelmektedir. Sonuç olarak, bu tür işlemler, salt ilişkili işletmeler arasından gerçekleşmesi sebebiyle, bağımsız işletmeler arasındaki karşılaştırılabilir işlemlerden vergisel amaçlarla farklı muameleye tabi tutulmamalıdır.

B.2.2 Grup içi hizmet bedellerinin yansıtılmasına ilişkin gerçek ticari koşulların belirlenmesi

7.20 Sağlanan hizmetler karşılığında, eğer varsa fiilen ödenen tutarı belirlemek üzere, vergi idaresinin, ilişkili işletmeler arasında hizmet ilişkilerinden kaynaklanan ücretlerin ödenmesini kolaylaştırmak üzere düzenlemeler mevcutsa bunların içeriğini belirleyebilmesi gerekmektedir. Bazı durumlarda, grup içi hizmet bedellerinin belirlenmesine yönelik düzenlemeler rahatlıkla belirlenebilir. Bu tür durumlar, ÇÜİ grubunun “doğrudan yansıtma” yöntemi uyguladığında; diğer bir deyişle, ilişkili işletmelerin belirli hizmetler karşılığında belirli tutarlarda ödeme yaptıklarında, söz konusu olmaktadır. Doğrudan yansıtma yöntemi, sağlanan hizmetin ve karşılığında ödenen bedelin açıklıkla belirlenmesine olanak verdiğinden, genellikle vergi idareleri için büyük bir kolaylık sağlamaktadır. Bu nedenle, doğrudan yansıtma yöntemi, ödenen hizmet bedellerinin emsallerine uygun olup olmadıklarının belirlenmesini kolaylaştırabilmektedir.

7.21 Bir ÇÜİ grubunun, özellikle ilişkili işletmelere sağlananlarla benzer vasıflı olan hizmetlerin aynı zamanda bağımsız işletmelere de sağlandığı durumlarda, doğrudan fiyatlandırma yapmaya muktedir olması gerekir. Belirli hizmetlerin yalnızca ilişkili işletmelere değil, aynı zamanda karşılaştırılabilir bir biçimde ve ticari faaliyetlerin önemli bir bölümünü oluşturacak şekilde bağımsız işletmelere de sağlandığı durumlarda, ÇÜİ tarafından fiyatlandırmanın ayrıntılı biçimde (ör. üçüncü şahıslarla düzenlenen sözleşmelerle ilgili olarak yapılan işleri ve katlanılan giderleri kayıtlara geçirerek) gösterebileceği varsayılmalıdır. Dolayısıyla, ÇÜİ’ler bu tür ilişkili işlemlerinde doğrudan fiyatlandırma yöntemini uygulamaya teşvik edilmektedirler. Bununla birlikte; örneğin üçüncü şahıslara sağlanan hizmetlerin arızı ya da marjinal bir nitelik arz ettiği durumlarda, bu yaklaşımın her zaman uygun sonuçlar vermeyeceği de kabul edilmektedir.

7.22 Grup içi hizmetlerde doğrudan fiyatlandırma yönteminin uygulanışı, bazı durumlarda ÇÜİ grupları için öylesine zor olabilmektedir ki, söz konusu gruplar, ana şirketler ya da grup hizmet merkezleri tarafından sağlanan hizmetlerin fiyatlandırılmasında farklı yöntemler

geliştirirler. Böyle durumlarda, ÇUİ gruplarının grup içi hizmet bedellerinin tahsilinde başvurdukları uygulamalar, ya a) kolaylıkla belirlenebilirler, ancak doğrudan fiyatlandırma yöntemine bağlı değildir; ya da b) kolaylıkla belirlenemezler ve ya diğer transferler için ödenen hizmet tutarlarına dâhil edilerek grup üyeleri arasında belirli bir temele dayanarak bölüştürülmüş; ya da bazı durumlarda, grup üyeleri arasında hiç bölüştürülmemiş olabilirler.

7.23 Böyle durumlarda, ÇUİ grupları, bu Bölümün B.2.3 Kısımında yer alan ilkeleri izleyerek bir emsal bedelin hesaplanmasında; belli bir düzeyde tahminde bulunmayı gerektiren maliyet bölüşümü ve gider paylaşımı yöntemlerinden başka fazla bir alternatiflerinin bulunmadığını görebileceklerdir. Bu tür yöntemler genellikle dolaylı fiyatlandırma yöntemleri olarak anılırlar ve sunulan hizmetlerin bunları alan açısından ifade ettiği değerin ne olduğu ve karşılaştırılabilir nitelikteki hizmetlerin bağımsız işletmeler arasında ne ölçüde sağlandığı konusuna yeterince önem verilmesi şartıyla bu tür yöntemlerin uygulanmasına izin verilmesi gerekir. Hizmet bedellerinin saptanmasına yönelik bu yöntemler, işletmenin ana faaliyet alanını oluşturan belirli hizmetlerin yalnızca ilişkili işletmelere değil, aynı zamanda üçüncü şahıslara da sağlandığı durumlarda, genellikle kabul edilmezler. Sağlanan tüm hizmetlerin karşılığında adil bir bedelin belirlenebilmesi için makul tüm çabaların gösterilmesi gereğinin yanı sıra, belirlenecek olan tüm hizmet bedellerinin de tanımlanabilir ve makul ölçüde öngörülebilir menfaatler tarafından desteklenmesi gerekmektedir. Dolaylı yansıtma yönteminin, ayrı ayrı her bir ilgili durumun ticari özelliklerine karşı duyarlı olması (ör. dağıtım anahtarının mevcut koşullar ışığında anlamlı olması), dışarıdan gelebilecek yönlendirmelere karşı gerekli önlemleri içermesi, sağlam muhasebe ilkeleri üzerinde temellendirilmesi ve hizmeti alan taraf açısından gerçek ya da makul ölçülerde tahmin edilen menfaatlerle tutarlılık içeren hizmet bedellerini ya da gider paylaşımlarını üretebilmesi gerekmektedir.

7.24 Bazı durumlarda, sağlanan hizmetin niteliğine bağlı olarak, dolaylı fiyatlandırma yönteminin uygulanması gerekli olabilmektedir. Bu duruma bir örnek, sağlanan hizmetlerin değerinin, çeşitli ilgili işletmeler itibarıyla oransal bakımdan yalnızca tahmini ya da yaklaşık olarak belirlenebildiği durumlarda ortaya çıkmaktadır. Bu sorun, örneğin, merkezin yürüttüğü satış promosyon faaliyetlerinin (ör. uluslararası fuarlarda, uluslararası basın yoluyla, ya da diğer merkezi reklam kampanyaları aracılığı ile), birden fazla bağımlı işletme tarafından üretilen veya satılan malların miktarını etkileyebildiği durumlarda ortaya çıkmaktadır. Bir diğer durum da, ilgili hizmet faaliyetlerinin hizmeti alan tüm taraflar için ayrı ayrı kaydedilerek analiz edilmesinin, faaliyetlerin miktarı ile orantısız biçimde bir idari iş yükü oluşturduğu durumlarda ortaya çıkmaktadır. Böyle durumlarda hizmetin bedeli, doğrudan bölüştürülemeyen maliyetlerin; diğer bir deyişle, çeşitli hizmetlerden potansiyel olarak yararlanan taraflara tam olarak atfedilemeyen maliyetlerin, hizmetlerden yararlanacak olan tüm potansiyel taraflar arasında uygulanacak bir bölüşüm yöntemi referans olarak alınarak belirlenebilmektedir. Emsallere uygunluk ilkesinin geçerli kılınması bakımından; seçilen bölüşüm yönteminin, emsal

bağımsız işletmelerin kabul etmeye hazır olabilecekleri tutarlı bir sonucu vermesi gerekir. Bakınız bu Bölümün B.2.3 paragrafı.

7.25 Bölüşüm; ciro, istihdam edilen personel sayısı veya diğer türden bir taban alınarak temellendirilebilmektedir. Uygulanan bölüşüm yönteminin uygun olup olmadığı, hizmetin niteliği ve kullanımına bağlı olarak değişebilmektedir. Örneğin, personel bordro hizmetlerinin kullanımı ya da sağlanması, cirodan çok, çalışan sayısı ile ilgili olabilir; öte yandan, öncelikli bilgisayar yedekleme hizmetine ilişkin abonman giderleri, grup üyelerinin bilgisayar donanımı ile ilgili olarak katlandıkları giderlerle orantılı bir biçimde dağıtılabilir.

7.26 Bir ilişkili işletmeye sağlanan hizmetler karşılığı ödenecek olan ücret, diğer transferlerin bedeline ilave edilmiş olabilir. Örneğin, bir patentin ya da teknik bilginin lisanslama ücreti, lisans alana sağlanan teknik yardım hizmetlerini ya da merkezi hizmetleri, ya da lisans uyarınca üretilen ürünlerin pazarlamasına yönelik yönetim danışmanlık hizmetlerini içerebilmektedir. Böyle durumlarda; vergi idaresi ve mükelleflerin, ilave bir servis ücretinin tahsil edilmediğinden ve mükerrer indirimin söz konusu olmadığından emin olmaları gerekmektedir.

7.27 Dolaylı fiyatlandırma yönteminin uygulanması durumunda, sağlanan hizmetler ile karşılığı bedel arasındaki ilişki yeterince açık olmayabilir; dolayısıyla, sağlanan menfaati değerlendirmek güçleşebilmektedir. Gerçekten de böyle bir durum, hizmet karşılığı ödeme yapan işletmenin ilgili bedeli sağlanan hizmetle ilişkilendirmediği anlamına gelebilir. Sonuç olarak, burada çifte vergilendirme riski artacaktır, zira diğer grup üyeleri adına katlanılan maliyetler nedeniyle bir indirim belirlenmesi, eğer tazmin edilecek bedel kolaylıkla belirlenemiyorsa daha zor olabilmektedir; aynı zorluk, hizmetlerin fiilen sağlandığı gösterilemediğinde hizmeti alan tarafça ödenen tutar için bir indirim gerçekleştirilmesi bakımından da geçerlidir.

7.28 “Çağrı üzerine” sağlanan hizmetler için (7.16 ve 7.17. bentlerde açıklandığı biçimde) bir “abonmanlık ücretinin” hesaplanması ile ilgili düzenlemelerin belirlenmesinde, hizmetlerin fiilen kullanımına ilişkin maddelerin incelenmesi gerekebilecektir; zira söz konusu maddeler, önceden belirlenen bir limitin aşılmasına kadar fiili kullanım düzeyi için ayrı bir ücretin tahsil edilmeyeceğine ilişkin hükümler içerebilirler.

B.2.3 Emsal bedelin hesaplanmasına ilişkin değerlendirmeler

7.29 Grup-içi hizmetler bağlamında emsal bedelin belirlenmesinde, konunun gerek hizmet sağlayıcısı, gerekse hizmetten yararlanan tarafın perspektifinden değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu açıdan, dikkate alınması gereken hususlar arasında, alıcıya sağlanan hizmetin değeri ve karşılaştırılabilir bir bağımsız işletmenin karşılaştırılabilir durumlarda söz

konusu hizmet bedelini ödemeye ne ölçüde hazırlıklı olduğu ve hizmet sağlayıcısının katlanması gereken maliyetler yer almaktadır.

7.30 Örneğin, hizmet talebinde bulunan bir ilişkisiz işletme perspektifinden bakıldığında, ilgili piyasada faaliyet gösteren hizmet sağlayıcıları, söz konusu hizmeti ilişkisiz işletmenin ödemeye hazır olduğu tutardan sunmak istemeyebilirler. Hizmet sağlayıcılarının, talep edilen hizmeti ilişkisiz işletmenin ödemeye hazır olduğu belirli bir bedel aralığında sağlamaya razı olmaları durumunda, iki taraf arasında bir anlaşma sağlanabilir. Hizmet sağlayıcısı açısından, daha altında hizmeti vermeye yanaşmayacağı bedel ile buna ilişkin maliyetler değerlendirilmesi gereken önemli unsurlardandır; ancak bunlar her zaman sonucu belirleyen yegâne unsurlar olmayacaklardır.

7.31 Grup içi hizmetlerde emsal fiyatların belirlenmesinde kullanılan yöntemin, I, II ve III üncü Bölümlerde yer alan tavsiyelere uygun biçimde belirlenmesi gerekir. Genellikle, bu talimatların uygulanması, grup içi hizmetlerin fiyatlandırılmasında KFY ya da maliyet artı yönteminin uygulanması ile sonuçlanacaktır. KFY, hizmeti alan tarafın faaliyet gösterdiği piyasadaki bağımsız işletmeler arasında karşılaştırılabilir nitelikteki bir hizmetin sunulduğu veya ilişkili tarafın benzer hizmeti ilişkisiz taraflara sunduğu durumlarda uygulanabilir. Örneğin, kontrol edilen ve kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilir olmaları halinde; muhasebe, hukuk, ya da bilgisayar alanında sağlanan hizmetlerde böyle bir durum söz konusu olabilir. İlgili faaliyetlerin niteliğinin, kullanılan varlıkların, ya da üstlenilen risklerin bağımsız işletmelerdekilerle karşılaştırılabilir nitelikte olduğu ve KFY'nin uygulanmadığı durumlarda, maliyet artı yönteminin kullanımı uygun olacaktır. Bölüm II/Kısım II'de gösterildiği gibi, maliyet artı yönteminin uygulanmasında, hizmete dâhil edilen maliyet kategorilerinde kontrol edilen ve kontrol edilmeyen işlemler arasında bir tutarlılığın mevcut olması gerekir. İşleme dayalı kâr yöntemleri, mevcut şartlar altında en uygun (bk. 2.1-2.11 no'lu paragraflar) olarak gözüktüklerinde kullanılabilirler. İstisnai durumlarda; örneğin, KFY ya da maliyet artı yönteminin uygulanmasının zor olduğu durumlarda, emsal bedelin tatmin edici bir biçimde belirlenebilmesini sağlamak üzere, birden fazla yöntemin (bk. 2.11 no'lu paragraf) dikkate alınması yerinde olabilir.

7.32 İlgili hizmetler ve grup üyelerinin faaliyetleri ve performansları arasında bir ilişki oluşturabilmek üzere, grubun çeşitli üyeleri nezdinde bir işlev analizi uygulamak, yerinde olabilir. Ayrıca, bazı giderlerin ortaya çıktıklarında, makul ölçülerde beklenen menfaatleri hiçbir zaman sağlamayacaklarını akılda tutarak, hizmetin yalnızca kısa süreli etkilerinin yanı sıra, uzun vadedeki etkilerini de dikkate almak gerekebilir. Örneğin, bir pazarlama faaliyetinin hazırlanışına ilişkin giderler, mevcut kaynaklar göz önünde bulundurulduğunda, ilk bakışta bir üye tarafından katlanılamayacak derecede ağır görünebilir; böyle bir durumda, ödenen bedelin emsallere uygun olup olmadığının belirlenmesinde, faaliyetten elde edilmesi beklenen menfaatlerin ve bazı emsallere uygunluk düzenlemelerinde ödenen bedelin ve bunun zamanlamasının, söz konusu faaliyetin sonucuna bağlı olabileceği ihtimalinin göz önünde

bulundurulması gerekir. Mükellefin böyle bir durumda bağımlı işletmelerinden tahsil etmiş olduğu ücretin makul olduğunu gösterebilmesi gerekir.

7.33 Bir grup içi hizmetle ilgili emsal bedelin belirlenmesinde kullanılan yöntemle bağı olarak, tahsil edilen bedelin hizmet sağlayıcısına kâr sağlamasının gerekli olup olmadığı sorusu gündeme gelebilir. Emsallere uygun bir işlemde bağımsız bir işletme normal olarak hizmetlerini salt maliyetine sunmak yerine, sunduğu hizmet karşılığında belirli bir kâr elde etmeyi amaçlar. Hizmetin emsal değerinin belirlenmesinde, hizmeti alan tarafın elinde bulundurduğu ekonomik alternatiflerin de dikkate alınması gerekecektir. Bununla birlikte, (ör. Bölüm I'de yer alan ticari stratejilere yönelik tartışmada özet halinde sunulduğu gibi) bağımsız bir işletmenin tek başına bir hizmet ifasından kâr elde edemeyeceği bazı durumlar söz konusu olabilir; bir hizmet sağlayıcısının (tahmini ya da reel) giderleri piyasadaki fiyatı aşmasına rağmen, belki sunduğu hizmet yelpazesini tamamlamak suretiyle kârlılığını artırmak amacıyla hizmet sağlamayı kabul etmesi, bu tür durumlara bir örnek oluşturabilir. Bu nedenle, emsallere uygun bir fiyat, grup içi hizmet sunan bir ilişkili işletme için her zaman kâr elde etme anlamına gelmez.

7.34 Örneğin, grup içi hizmetlerin piyasa değeri hizmet sağlayıcısı tarafından katlanılan giderlerden daha yüksek olmayabilir. Böyle bir durum, örneğin hizmetin, hizmet sağlayanın olağan ya da sürekli olarak sunduğu bir hizmet değil de, ÇÜİ grubuna kolaylık sağlanması amacıyla sunulan arızı bir hizmet niteliğinde olabilir. Grup içi hizmetlerin bağımsız bir işletmeden sağlanabilecek hizmetin değeri ile parasal yönden aynı değeri temsil edip etmediğini belirlemek üzere başvurulacak emsal karşılaştırılmasında, işlevler ve elde edilmesi beklenen menfaatler arasındaki karşılaştırma uygun olabilir. Bir ÇÜİ grubu, üçüncü bir taraftan sağlamak yerine, bazı grup içi (emsaillere uygun fiyatlandırmanın uygulanabildiği) faydalar nedeniyle, bir takım hizmetleri grup içerisinde sağlamayı tercih edebilir. Böyle bir durumda; sadece ilişkili işletmenin kâr elde etmesini sağlamak üzere, böyle bir hizmetin bedelini KFY ile belirlenen değer üstüne çıkarmak uygun olmayacaktır. Böyle bir sonuç, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olacaktır. Bununla birlikte, hizmeti alan tarafa sağlanan tüm menfaatlerin uygun bir biçimde dikkate alınması gerekmektedir.

7.35 Maliyet artı yönteminin koşulların elverdiği en uygun yöntem olarak belirlendiği bir durumda; grup içi hizmet sağlayıcısı tarafından katlanılan giderlerin, kontrol edilen ve kontrol dışı işlemlerin güvenilir bir şekilde karşılaştırılabilmesini teminen, belli bir düzeltmeyi gerektirip gerektirmediğinin incelenmesi gerekir. Örneğin, diğer yönlerden emsal olan kontrol edilen bir işlemde, genel giderlerin doğrudan giderlere oranının, emsal işlemlere kıyasla daha yüksek olması durumunda, söz konusu işlemde elde edilen kâr marjının ilişkili işletmenin maliyet yapısında bir düzeltme yapmadan uygulanması uygun olmayabilir. Bazı durumlarda, hizmeti alan tarafın söz konusu hizmeti kendisi üretmiş olsaydı katlanmış olacağı giderler, söz konusu tarafın almaya hazır olduğu hizmetle ilgili olarak emsal değerler üzerinden hizmet sağlayıcısı ile arasında yapacağı anlaşmalarda belirleyici bir özellik taşıyabilir.

7.36 Bir ilişkili işletmenin hizmetin sağlanması konusunda yalnızca bir acente ya da aracı sıfatıyla hareket ettiği durumlarda, maliyet artı yönteminin uygulanışında, sağlanacak olan hâsılât ya da kâr marjının, hizmetlerin fiilen ifasını değil, bir aracılık işlevini karşılayacak tutarda olmasına dikkat etmek gerekir. Böyle bir durumda, emsal değer fiyatlandırması yapılırken hizmet maliyetlerine değil acentecilik fonksiyonuna denk gelen maliyetlere bir kâr marjı eklenmesi uygun olur; ya da alternatif olarak, kullanılan karşılaştırılabilir veriler bazında, hizmetlerin maliyeti üzerindeki marjın, bizzat hizmetlerin ifası karşılığında uygun görülen tutardan düşük olması gerekir. Örneğin, ilişkili bir işletme, grup üyelerinin bağımsız işletmeler olsalardı, doğrudan katlanmaları gereken olan reklam amacıyla kullanılan alanın kira giderlerini grup üyeleri adına üstlenebilir. Böyle bir durumda; bu giderleri, bir marj uygulamadan hizmetten yararlanan grup üyelerine yansıtmak ve marjı yalnızca anılan ilişkili işletmenin aracılık faaliyetine ilişkin maliyetlerine uygulamak doğru olacaktır.

7.37 İlke olarak vergi idarelerinin ve mükelleflerin uygun emsal fiyatların geçerli kılınması çabası içerisinde olmalarının gerekmesine karşın, yetkili bir vergi idaresinin geçerli koşullarda mükellefe yalnızca ilgili hizmetlerin maliyetini bölüştürme iznini verirken, bazı durumlarda ise istisnai bir tasarrufta bulunarak bir emsal değer hesaplanması ve vergilendirilmesi uygulamasından vazgeçmesinin altında pratik bazı nedenlerin yatabileceğinin göz ardı edilmemesi gerekir. Örneğin, bir maliyet fayda analizi, tahsil edilecek olan ilave vergi hâsılâtının bazı durumlarda uygun bir emsal bedelin belirlenmesinde maliyetlerin ve idari yüklerin vergiden düşürülmesini kabul etmeyeceğini belirtebilir. Böyle durumlarda; bir emsal fiyat yerine katlanılan tüm giderlerin tahsil edilmesi, ÇUİ'ler ve vergi idareleri açısından tatmin edici sonuçlar verebilir. İlgili hizmetin sağlanmasının ilişkili işletmenin esas faaliyetini oluşturduğu, kâr unsurunun göreceli bir öneme sahip olduğu, ya da doğrudan yansıtmının, emsal bedelin değerlendirilmesinde bir temel olarak kabul edilebileceği durumlarda vergi idaresinin bu tür bir imtiyazı sağlayabilme olasılığı yüksek değildir.

C. Grup içi hizmetlere bazı örnekler

7.38 Bu Bölümde, grup içi hizmetlerin sağlanmasında transfer fiyatlandırmasının uygulanmasına yönelik çeşitli örnekler sunulmaktadır. Bu örnekler yalnızca açıklama amaçlı verilmiştir. Tek tek durumlar ele alındığında, herhangi bir transfer fiyatlandırması yönteminin uygulanabilirliği konusunda bir yargıya varabilmek için, vakaya özgü durumların ortaya konulması gerekir.

7.39 Örneğin; bir ÇUİ grubunun ekonomik nedenlerden dolayı faaliyetlerini merkezileştirme konusunda aldığı karar çerçevesinde borçlarını faktoring yoluyla devretmesi söz konusu olabilir. Nitekim kur risklerini ve borçlanma risklerini sınırlandırmak ve idari masrafları en aza

indirebilmek üzere “factoring” faaliyetlerini bir merkezde toplamak, ihtiyatlı bir davranış olarak değerlendirilebilir. Bu sorumluluğu üstlenen bir “factoring” merkezi, bu şekilde bir grup içi hizmet sağlamaktadır ve bu hizmet karşılığında bu merkeze emsal değer üzerinden bir bedel ödenmesi gerekir. KFY, bu koşullarda uygun yöntem olabilir.

7.40 Taşeron imalat faaliyeti, grup içi hizmetlerin söz konusu olabildiği bir diğer faaliyet türüdür. Böyle durumlarda üretici, ne tür ürünleri imal edeceği ve bu ürünlerin kalitesinin ve miktarının ne olacağı konularında ayrıntılı birtakım talimatlar almaktadır. Üretici şirket böyle bir durumda az bir riske maruz kalmaktadır ve ürün kalitesine ilişkin koşulları yerine getirmesi şartıyla, ürettiği tüm ürünlerin satın alınacağı konusunda kendisine bir güvence sağlanmaktadır. Böyle bir durumda, üretici firmanın bir hizmet sağlayıcısı olarak kabul edilmesi gerekir ve Bölüm II’de belirtilen şartlara tabi olacak biçimde, maliyet artı yönteminin uygulanması yerinde olur.

7.41 Sözleşmeye dayalı araştırma faaliyeti, grubun başarısında kritik önem taşıyan yüksek düzeyde beceriye sahip personel gerektiren grup içi hizmetlere bir diğer örnek oluşturmaktadır. Sözleşme bazında araştırma faaliyetlerine ilişkin düzenlemeler, işlemlerde başlıca rolü üstlenen tarafça belirlenen ayrıntılı programlardan, araştırma şirketinin geniş bir kapsam içinde tanımlanan kategoriler içinde çalışma inisiyatifine sahip olduğu anlaşmalara kadar çeşitli biçimlerde gerçekleştirilebilmektedir. Genellikle temel araştırmaları kapsayan bu ikinci tür araştırmalarda, ticari yönden değerli alanların tanımlanması ve başarısızlık riskinin değerlendirilmesi gibi ilave işlevler, bir bütün olarak grup performansının değerlendirilmesinde son derece önemli bir rol üstlenebilirler. Bununla birlikte araştırma şirketinin kendisi, uyguladığı araştırmanın başarıyla sonuçlanıp sonuçlanmadığına bakılmaksızın, araştırma için üstlenmiş olduğu tüm giderler normal olarak kendisine geri ödeneceğinden dolayı, genellikle finansal risklerden yalıtılmış durumdadır. Ayrıca, araştırma faaliyetleri sonucu geliştirilen gayrimaddi varlıkların mülkiyeti, genellikle araştırmayı üstlenen ana şirkete aittir ve bu nedenle de, söz konusu varlıkların ticari kullanımına ilişkin riskler araştırma şirketi tarafından üstlenilmez. Böyle bir durumda, Bölüm II’de belirtilen ilkelere tabi olacak biçimde, maliyet artı yönteminin uygulanması doğru olacaktır.

7.42 Grup içi hizmetlere ilişkin bir diğer örnek, lisansların yönetimi ile ilgilidir. Buradaki amaç doğrultusunda, gayrimaddi hakların yönetimi ve gözetiminin, söz konusu hakların kullanılmasından ayrı tutulması gerekir. Bir lisansın kontrolü, muhtemel lisans ihlallerinin izlenmesinden ve gerekli yaptırımların uygulanmasının takibinden sorumlu bir grup hizmet merkezi tarafından üstlenilebilir.

Bölüm VIII

Maliyet Katılım Anlaşmaları

A. Giriş

8.1 Bu Bölümde, bir ya da daha fazla ilişkili işletme (ve olasılıkla bağımsız işletmeler) arasında düzenlenen maliyet katılım anlaşmaları (“MKA”) ele alınmaktadır. Maliyet katılım anlaşması birçok şekilde ortaya çıkabilir, ancak bu Bölüm, tek tek her tür maliyet katılım anlaşmasının vergisel sonuçlarını ele almayı amaçlamamaktadır. Bunun yerine, bu Bölümün amacı, ilişkili işletmeler tarafından bir MKA için belirlenmiş bulunan koşulların emsallere uygunluk ilkesi ile tutarlı olup olmadıklarının belirlenmesiyle ilgili genel anlamda yol gösterici olmaktır. Bir MKA’nın vergisel sonuçları, Rehberin bu Bölümü uyarınca emsallere uygun bir biçimde yapılandırıp yapılandırılmadığına ve yeterince belgelenip belgelenmediğine bağlıdır. Bu Bölümün, MKA’ların yönetimi ve vergisel sonuçlarına ilişkin bütün önemli sorunları çözemeyeceği bilinmelidir. Örneğin, özellikle maliyet bedelinin ve piyasa fiyatının uygunluğu ve devlet tarafından sağlanan sübvansiyon ve vergi teşviklerinin etkilerine ilişkin olarak; MKA’ya yapılan katkıların değerinin ölçümü bakımından ilave tavsiyelere gereksinim duyulabilmektedir (bk. 8.15 ve 8.17 no’lu paragraflar). Katkıların vergisel özellikleri, dengeleyici ödemeler ve giriş-çıkış ödemeleri gibi konulardaki gelişmelerin takibi de yararlı olabilir (bk. 8.23, 8.25, 8.33 ve 8.35 no’lu paragraflar). MKA’nın fiilen işleyişi konusunda daha fazla deneyim elde edildikçe, gerektiğinde bu Bölümü güncelleştirmek ve ayrıntıları üzerinde durmak üzere, ilave çalışmalar da gerçekleştirilecektir.

8.2 Kısım B’de MKA kavramı üzerinde genel bir tanım ve özet bilgiler yer almaktadır. Kısım C’de, bir MKA’nın emsallere uygunluk ilkesini karşılayıp karşılamadığının belirlenmesinde uygulanması gereken standart açıklanmaktadır. Tartışma, bu amaçla yapılan katkıların nasıl ölçülmesi gerektiği, dengeleyici ödemelere (katılımcıların oran dâhilindeki katkı paylarının düzeltilmesi amacıyla yapılan ödemeler) gerek duyulup duyulmadığı ve katkıların ve dengeleyici ödemelerin tabi olacakları vergisel işlemler konularında da yol gösterici bilgiler içermektedir. Kısım C’de ayrıca özel amaçlı şirketlerin belirlenmesi ve tabi oldukları vergisel uygulamalara ilişkin konular da ele alınmaktadır. Kısım D’de, anlaşma uyarınca yapılan katkı oranındaki düzeltmeler de dâhil olmak üzere, bir MKA’nın koşullarının emsallere uygunluk

ilkesiyle tutarlı olmaması halinde yapılması gereken düzeltmeler ele alınmaktadır. Kısım E’de, anlaşma yürürlüğe girdikten sonra bir MKA’ya dâhil olma, ya da böyle bir anlaşmadan çekilme konusu ele alınmaktadır. Kısım F ise MKA’larının yapılandırılması ve belgelendirilmesi konularını ele almaktadır.

B. Maliyet katılım anlaşması (MKA) kavramı

B.1 Genel bilgi

8.3 Maliyet Katılım Anlaşması, aktiflerin, hizmetlerin ya da hakların geliştirilmesi, üretimi ya da temin edilmesine ilişkin maliyetlerin ve risklerin paylaşımı ve her katılımcının, söz konusu aktiflerin, hizmetlerin ya da hakların geliştirilmesi, üretimi ya da temin edilmesi faaliyetinden elde edeceği menfaatlerin niteliğini ve kapsamını belirlemek üzere işletmeler arasında kabul edilerek benimsenen bir çerçevedir. Bir MKA, tüm katılımcılar tarafından oluşturulan bir tüzel kişilik ya da bir işyeri değil de, daha ziyade akdi bir anlaşma niteliğini taşır. Bir MKA’da, anlaşma uyarınca gerçekleştirilen toplanan tutara yapılan katkı oranının, transfer fiyatlandırmasının kesin bir bilim olmadığı gerçeği göz önünde bulundurularak, söz konusu katılımcının anlaşmadan elde edilmesi beklenen toplam menfaatlardan alacağı pay ile orantılı olması gerekmektedir. Ayrıca, bir MKA’da yer alan her katılımcının, bir lisans kullanıcısı gibi değil, anlaşma konusu aktiflerin gerçek sahibiymiş gibi MKA bünyesindeki menfaatlerinden münhasıran yararlanması ve bu nedenle de, bu menfaati karşılığında diğer taraflara bir gayrimaddi hak bedeli ya da bu türden herhangi bir bedel ödememesi gerekir. Buna karşın, anlaşmada yer alan diğer herhangi bir tarafın söz konusu katılımcıya tanınan menfaatlerin tümü ya da bir bölümünden yararlanması durumunda, bu yararlanma karşılığında ilgili katılımcıya uygun bir tutarı (ör. bir gayrimaddi hak bedeli olarak) ödemesi gerekmektedir.

8.4 Bir MKA faaliyeti kapsamında elde edilecek olan bazı menfaatlerin önceden bilinmesine karşın; örneğin, AR-GE faaliyetleri sonucunda elde edilen menfaatler gibi bazı tür menfaatlerin önceden bilinebilmesi mümkün değildir. Bazı MKA faaliyetlerini kısa vadede menfaat sağlamasına karşın, bazıları uzun bir süre gerektirebilir, ya da herhangi bir menfaat sağlamak konusunda başarısız olabilir. Bununla birlikte, bir MKA’da, ilgili MKA’nın uygun bir biçimde uygulanmasına yönelik üyelik hakları da dâhil olmak üzere, her katılımcının sağladığı katkı karşılığında belirli bir menfaat elde etme beklentisi vardır. Hukuki mülkiyet hakkının bir üyede bulunmasına karşın, tüm üyelerin söz konusu gayrimaddi varlık üzerinde sahiplik haklarının bulunması gibi durumlarda olduğu gibi, üyelerin menfaatleri birbirine bağlı olsa bile; her katılımcının bir MKA faaliyeti sonucu elde edeceği menfaatlerin, anlaşmanın ilk imzalandığı tarihte belirlenmiş olması gerekir.

B.2 Diğer bölümlerle ilişkiler

8.5 Bölüm VI ve Bölüm VII, sırasıyla, gayrimaddi hakların ve hizmetlerin grup içi transferinde emsallere uygun bedelin belirlenmesine ilişkin tavsiyeleri içermektedir. Bu Bölümün amacı ise; kaynakların ve becerilerin bir havuzda toplandığı ve elde edilen bedelin, tamamen ya da kısmen, karşılıklı menfaatlere ilişkin makul beklentilerden oluştuğu durumlar için ilave tavsiyeler sunmaktır. Dolayısıyla, Bölüm VI ve Bölüm VII’de ve elbette bu Rehberin diğer bölümlerinde de yer alan hükümlerin ilgili bulundukları ölçüde tatbikine, örneğin uygun katkı oranlarının belirlenmesi sürecinin bir parçası olarak bir MKA’ya yapılan katkıların tutarının belirlenmesi gibi konularda devam olunacaktır. ÇÜİ’ler, imzaladıkları MKA’ların emsallere uygunluk ilkesine uyumunu sağlamak üzere, bu Bölümde yer alan tavsiyelere uygun hareket etmeleri hususunda teşvik edilmektedir.

B.3 Maliyet katılım anlaşmalarının türleri

8.6 Belki de en sık rastlanan MKA türü, her katılımcının geliştirilen gayrimaddi varlık üzerinde belirli bir oranda paya hak kazandığı, gayrimaddi varlıkların ortak geliştirilmesi konusunda imzalanan anlaşmalardır. Bu tür MKA’da her katılımcıya söz konusu gayrimaddi varlıktan, örneğin belirli coğrafi alanlarda ya da uygulama alanları kapsamında, menfaat elde etme konusunda ayrı ayrı hak tanınmaktadır. Daha genel bir ifadeyle, bir katılımcı söz konusu gayrimaddi hakkı, diğer katılımcılarla girişeceği ortak faaliyetlerde değil, kendi amaçları için kullanacaktır. Katılımcılar tarafından elde edilen bu müstakil haklar, gerçek anlamda hukuki mülkiyeti oluşturabildiği gibi; alternatif olarak, ilgili varlığın yasal sahibinin yalnızca bir katılımcı olmasına karşın, ekonomik açıdan tüm katılımcıların ilgili varlık üzerinde ortak mülkiyete sahip olduğu durumlarda söz konusudur. Bir katılımcının bir MKA tarafından geliştirilen bir varlık üzerinde etkin bir mülkiyet hakkının bulunduğu ve yapılan katkıların orantılı olduğu durumlarda, geliştirilen varlığın mülkiyeti karşılığında katılımcının elde ettiği menfaat ile tutarlı bir gayrimaddi hak bedeli ya da herhangi türden bir karşılığın ödenmesine gerek bulunmamaktadır.

8.7 Gayrimaddi varlıklara ilişkin AR-GE faaliyetlerini ilgilendiren MKA'lara en sık rastlansa da, MKA'lar yalnızca bu alan ile sınırlı değildir. MKA, maliyetlerin ve risklerin ortak finansmanı ya da paylaşımı, çeşitli varlıkların geliştirilmesi ya da satın alınması, ya da hizmet tedariki gibi konuları da içerebilmektedir. Örneğin, ticari işletmeler, merkezi yönetim hizmetlerinin temini ya da tüm katılımcıların piyasalarında ortak biçimde gerçekleştirilen reklam kampanyalarının geliştirilmesi amacıyla kaynakların bir havuzda toplanması konusunda bir karara varabilirler.

C. Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanışı

C.1 Genel bilgi

8.8 Bir MKA'nın emsallere uygunluk ilkesiyle uyumlu olabilmesi için, bir katılımcının sağlayacağı katkılar, bağımsız bir işletmenin bu tür bir anlaşmadan makul ölçüde elde etmeyi beklediği menfaatler ışığında karşılaştırılabilir koşullarda sağlamayı kabul edeceği katkılar ile tutarlılık göstermesi gerekir. Bir MKA'ya yapılan katkılar, mal ya da hizmetlerin olağan koşullarda grup için transferinden ayıran fark, MKA'da tarafların elde etmeyi amaçladıkları karşılığın tümünün ya da bir bölümünün, kaynakların ve becerilerin bir havuzda toplanması karşılığında tarafların her birinin elde etmeyi beklediği menfaatlerden oluşmasıdır. Bağımsız işletmeler, bu işletmelerin ortak bir biçimde menfaat elde edebilecekleri bir gereksinim bulunması durumunda maliyet ve risk paylaşımına ilişkin anlaşmalara girmektedirler. Örneğin, emsallere uygun konumdaki bağımsız işletmeler, bir faaliyete ilişkin zarar potansiyelini asgari düzeye indirebilmek amacıyla (ör. ileri teknoloji konusundaki araştırmalarında) risk paylaşımına girebilirler ya da belki ölçek ekonomisi yoluyla tasarruf sağlamak veya belki farklı alanlardaki güçlü yönlerini ve uzmanlık alanlarını birleştirme yoluyla etkinliği ve verimliliği artırmak üzere, maliyet paylaşımı veya ortak faaliyet yürütülmesi konusunda bazı hukuki anlaşmalara girebilirler. Daha genel bağlamda bu tür anlaşmalar, belirli etkinliklere ortak gereksinim duyan bir grup şirketin, her katılımcının yararına maliyetleri ve riskleri en alt düzeye indirecek biçimde bu etkinlikleri ortak olarak üstlenmelerine karar vermeleri durumunda karşımıza çıkmaktadır.

8.9 Ortak menfaat beklentileri; bir anlaşmada yer alan katılımcıların, bağımsız bir getiri söz konusu olmaksızın tarafların kaynaklarını ve becerilerini bir havuz bünyesinde birleştirmeye razı olmalarında, belirleyici bir öneme sahiptir. Bağımsız işletmeler, her katılımcının anlaşma bünyesindeki gerçek katkı oranının, söz konusu katılımcının anlaşma uyarınca elde edilmesi beklenen toplam menfaatlerden alacağı pay ile tutarlı olması gerektiğini öngörürler. Bu nedenle de, emsallere uygunluk ilkesinin bir MKA'ya uygulanabilmesi için, anlaşmada yer alan tüm katılımcıların bir menfaat beklentisi içinde olduklarının belirlenmesi; daha sonra da, her tarafın ortak faaliyete olan (nakdi ya da ayni) göreceli katkısının hesaplanması; son olarak da, (taraflar arasında yapılan denkleştirici ödemeler göz önüne alınarak düzeltildiği biçimde) MKA'ya sağlanan katkılarının uygun olup olmadıklarının belirlenmesi gerekmektedir. Bu tür saptamaların belli ölçüde bir belirsizliği içereceğini göz önünde bulundurmak gerekir. MKA'dan çıkışlar nedeniyle, kalan katılımcılara yansıtılması gereken katkılar, bazı ülkelerde vergiye tabi kârların emsallere uygun düzeyinden daha yüksek, bazı ülkelerde ise olması gerektiğinden daha düşük çıkmasına neden olabilir. Bu nedenle, mükelleflerin MKA ile ilgili taleplerinin gerekçelerini uygun belgelerle tevsik etmeleri gerekir. (bk. Kısım F)

C.2 Katılımcıların belirlenmesi

8.10 Karşılıklı menfaat kavramı, bir MKA açısından büyük önem taşıdığı için, taraflardan birinin MKA'dan (yalnızca ilgili faaliyetin bir bölümünü ya da tamamını ifa etmesinden değil, anlaşmanın tamamından) makul ölçülerde bir menfaat elde etmesinin beklenmediği durumlarda, söz konusu taraf bir katılımcı olarak kabul edilmeyebilir. Bu nedenle bir katılımcıya, bir MKA'nın konusunu oluşturan mal ya da hizmetler üzerinde belirli bir menfaatinin atfedilmesi ve kendisine atfedilen bu menfaatten ya da kullanım hakkından doğrudan ya da dolaylı bir biçimde (ör. ilişkili işletmelerle ya da bağımsız işletmelerle imzaladığı lisans anlaşmaları ya da satış düzenlemeleri yoluyla) yararlanma konusunda makul bir beklentisinin bulunması gerekir.

8.11 Bir menfaat beklentisinin bulunmasına ilişkin bu koşul, anlaşma konusu faaliyetin mutlaka başarıyla sonuçlanması gerektiği gibi bir şartı öngörmemektedir. Örneğin, bir AR-GE faaliyeti, ticari yönden değer taşıyan bir gayrimaddi varlığın üretilmesi ile sonuçlanmayabilir. Bununla birlikte faaliyetin, söz konusu faaliyet için belirlenen makul bir süre içinde herhangi bir menfaat sağlamaması durumunda, vergi idaresi, anlaşmada yer alan tarafların, eğer bağımsız birer işletme olsalardı, bu katılımlarını sürdürüp sürdürmeyecekleri konusundaki görüşlerinin nasıl olacağını sorgulayabilir (bk. ticari stratejiler (özellikle 1.63) ve zararların (1.70-1.72) ele alındığı Bölüm I'in ilgili kısımları).

8.12 Bazı durumlarda bir MKA'da yer alan katılımcılar, anlaşma konusu faaliyetin tamamının ya da bir bölümünün yukarıda yer alan 8.10 no'lu paragrafta açıklanan standartlarda bir katılımcı sayılmayan ayrı bir şirket tarafından üstlenilmesine ilişkin bir karar alabilirler. Sözleşme bazında gerçekleştirilen araştırma ve/veya üretim faaliyetlerinin gerçekleştiği böyle durumlarda emsal fiyat uygulaması, şirketin MKA uyarınca sağladığı fason üretim/araştırma hizmetleri karşılığında kendisine ödenecek olan karşılığın belirlenmesinde emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması, yerinde olacaktır. Hatta, bu şirket, bir ya da daha fazla MKA katılımcısının bağımlı işletmesi olarak ve yüksek risk içeren AR-GE faaliyetleri karşısında doğacak sorumlulukları sınırlandıracak bir şekilde yapılandırılmış olabilir. Şirketin tabi olacağı emsal bedel; diğer unsurların yanı sıra, yerine getirilen işlevler, kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler de dâhil olmak üzere Bölüm I'de belirtilen ilkelerle, Bölüm VII'de, özellikle de 7.29 – 7.37'de tanımlandığı biçimde hizmetlerle ilgili olarak belirlenen emsal bedeli etkileyen unsurlar dikkate alınarak belirlenecektir.

C.3 Katılımcıların her birinin yapacağı katkı

8.13 Bir Maliyet Katılım Anlaşmasının emsal fiyat ilkesini karşılayıp karşılamadığının diğer bir deyişle, her katılımcının MKA'ya yapılan toplam katkı içerisindeki payının, katılımcının tüm

menfaatlerden elde etmeyi beklediği pay ile tutarlılık gösterip göstermediğinin belirlenmesinde, her katılımcının anlaşmaya sağladığı katkının değerinin ya da tutarının ölçülmesi gerekir.

8.14 Emsallere uygunluk ilkesi uyarınca, her katılımcının katkısının, bağımsız işletmelerin karşılaştırılabilir durumlarda söz konusu katkıya atfedebilecekleri değer ile tutarlılık içinde olması gerekmektedir. Bu nedenle, bir MKA'ya sağlanan katkılarının değerinin belirlenmesinde, bu Rehberin Bölüm I – Bölüm VII arasında yer alan tavsiyelerin izlenmesi gerekir. Örneğin, bu Rehberin I inci Bölümünde açıklandığı gibi, emsal fiyat ilkesinin uygulanmasında, diğer unsurların yanı sıra, risklerin ve maliyetlerin paylaşımı gibi MKA'da yer alan kendine özgü ekonomik koşullara ilişkin akdi hükümlerin dikkate alınması gerekir.

8.15 Her durum için çözüm üretilmesi mümkün olmayabilir; ancak, tüm soruların vaka bazında, emsallere uygunluk ilkesinin işleyişi ile tutarlı bir biçimde çözüme ulaştırılması gerekmektedir. Ülkeler, emsallere uygun MKA'ya sağlanan katkılarının değerinin ölçülmesi amacıyla, gerek maliyetlerin, gerekse emsal değerlerin kullanılması konusunda deneyim kazanmışlardır. Örneğin, faaliyetin dışarıdan bir hizmet sağlayıcısı tarafından sürdürüldüğü ve maliyetlerin tüm katılımcılar tarafından ortak karşılandığı bir durumda, tüm katkılarının nakit olarak yapılması gibi bir koşul söz konusu olmadıkça, her katılımcının sağladığı katkının göreceli değerinin belirlenmesi çok kolay olmayacaktır.

8.16 Değerlendirme sürecinin, kısmen MKA kapsamında, kısmen de katılımcının müstakil ticari faaliyetlerinde kullanılan mal ya da hizmetler de dâhil olmak üzere, katılımcıların anlaşmaya sağladıkları tüm katkıları dikkate alabilmesi, oldukça önemlidir. Paylaşılan mal ya da hizmetlerin, örneğin bir katılımcının binalar ve makineler gibi duran varlıkların, kısmen kullanımını katkı olarak sunması halinde, ya da üstlendiği denetim, ofis ve idari işlevleri gerek MKA, gerekse kendi ticari faaliyetleri kapsamında yerine getirmesi gibi paylaşımlı mal ve hizmetlerin sağlanmasında, katkının ölçümü zor olabilir. MKA kapsamında kullanılan varlıkların ya da sağlanan hizmetlerin oranının, benimsenen muhasebe ilkeleri ve mevcut koşullar ışığında ticari yönden uygun görülecek bir biçimde belirlenmesi gerekir ve işlemlerin farklı ülkelerin yasal sistemlerinde gerçekleştirmeleri durumuna göre önemli bir fark yaratacak ise, tutarlılık sağlamak üzere düzeltilmeleri gerekebilir. Söz konusu oranın belirlenmesinden sonra, bu Bölümün geri kalan kısmında yer verilen prensipler doğrultusunda katkının kendisi ölçülebilir.

8.17 Katılımcıların katkılarının ölçümünde, bir hükümet tarafından sağlanan sübvansiyonlar (yatırımlar için sağlanan krediler de dâhil olmak üzere) ya da vergi teşviklerinden kaynaklanan tasarruflar, bir soru işareti olarak ortaya çıkabilmektedir. Bu tür tasarrufların bulunup bulunmadığı ve bulunuyorlarsa, bunların bir katılımcının katkısının ölçümünde ne dereceye kadar dikkate alınması gerekeceği, bağımsız işletmelerin karşılaştırılabilir durumlarda bu tür hususları dikkate alıp almayacaklarına bağlıdır.

8.18 Katılımcıların farklı oranlardaki katkı paylarının düzeltilmesinde, dengeleyici ödemeler gerekli olabilir. Bir dengeleyici ödeme, ödeyen tarafın sağladığı katkıların değerini artırır ve ödeme yapılan tarafın katkılarını, ödeme tutarı nispetinde azaltır. Dengeleyici ödemelerin, her katılımcının toplam katkılarla orantılı biçimde belirlenen katkı payının anlaşma uyarınca elde edilmesi beklenen toplam menfaatlerle orantılı biçimde belirlenen menfaatlerle tutarlı olması gerektiğini öngören emsallere uygunluk koşulunu yerine getirmesi gerekir. Dengeleyici ödemelerin tabi oldukları vergisel uygulama için, bk. paragraf 8.25.

C.4 Dağıtımın uygun olup olmadığının belirlenmesi

8.19 Her katılımcının bir MKA faaliyetine yaptığı katkı payının, MKA'dan elde edilmesi beklenen toplam menfaatlerden aldığı pay ile tutarlı olup olmadığının belirlenmesine yönelik genel bir kural mevcut değildir. Burada amaç, her katılımcı tarafından elde edilmesi beklenen menfaat payının belirlenmesi ve aynı oranda katkıların bölüşümünün sağlanmasıdır. Elde edilmesi beklenen menfaat payları, anlaşma sonucunda her katılımcı tarafından elde edilmesi beklenen ek gelir ya da tasarruf edilmesi beklenen giderler baz alınarak belirlenebilir. Elde edilmesi beklenen menfaatlere ilişkin diğer teknikler (ör. karşılaştırılabilir varlıkların ve hizmetlerin satışında uygulanan fiyatlardan yararlanma gibi) bazı durumlarda yardımcı olabilmektedir. Bu uygulamada sıkça kullanılan diğer bir yaklaşım da; katılımcıların beklenen faydadan elde edecekleri payların, belirli bir dağıtım anahtarından yararlanılarak yansıtılmasıdır. Olası dağıtım anahtarları arasında, satışlar, kullanılan, üretilen ya da satılan birimler, brüt ya da faaliyet kârları, çalışan personel sayısı, yatırılan sermaye tutarı gibi unsurlar yer almaktadır. Belirli bir dağıtım anahtarının uygun olup olmadığı, MKA faaliyetinin niteliğine ve dağıtım anahtarıyla sağlanması beklenen menfaatler arasındaki ilişkiye bağlıdır.

8.20 Bir MKA faaliyetinden sağlanacak olan menfaatlerin önemli bir bölümünün ya da tamamının hâlihazırda değil de gelecekte gerçekleşmesi beklendiği ölçüde, katkıların dağıtımında katılımcıların ilgili menfaatler üzerinde sahip oldukları paylara yönelik tahminler dikkate alınacaktır. Tahminlerin kullanılması, bunların iyi niyet çerçevesinde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediklerin doğrulanması sürecinde ve tahminlerin gerçek sonuçlardan büyük ölçüde farklı olması durumunda, vergi idareleri açısından bazı sorunlar doğurabilir. Bu tür sorunlar, MKA faaliyetinin elde edilmesi beklenen menfaatlerin gerçekleşmesinden önce sona ermesi durumunda daha da ciddi bir boyut kazanacaktır. Özellikle menfaatlerin gelecekte gerçekleşmesinin beklendiği durumlarda, bir MKA açısından menfaatlerin dağılımını değiştirecek muhtemel durumları yansıtmak üzere; belirlenmiş oran dâhilindeki katkı payları üzerinde, MKA süresince geçmişe dönük olası düzeltmelerin sağlanabilmesi yerinde olacaktır. Gerçek sonuçların yapılan tahminlerden önemli ölçüde sapması durumunda; vergi idareleri, anlaşma tarihinde taraflarca makul ölçüde öngörülebilir tüm gelişmeleri dikkate alarak, bu

tahminlerin karşılaştırılabilir durumlarda bağımsız işletmelerce kabul edilip edilemeyeceği konusunda bir araştırmaya girmek isteyebilirler.

8.21 Yeni bir ürün grubu ya da sürecin geliştirilmesine yönelik AR-GE faaliyeti sonucu gerçekleşmesi beklenen menfaatlere yönelik tahminlerde ticari işletmelerce zaman zaman benimsenen ölçümlerden biri de, yeni ürün grubunun tahmini satış düzeyi ya da yeni sürecin lisanslanmasından elde edilecek olan gayrimaddi hak gelirlerinin nakit akışının tahmini düzeyidir. Bu örnek, yalnızca bir fikir vermek üzere sunulmuştur ve belirli bir durum için satış verilerinin öncelikli olarak kullanılmasının önerilmesi söz konusu değildir. Yararlanılan gösterge ne olursa olsun, menfaatlerin gelecekte gerçekleşmesi bekleniyorsa, kullanılan mevcut verilerin gelecekte sağlanacak olan menfaat paylarının düzeyinin belirlenmesinde güvenilir bir gösterge oluşturabilmesine özellikle dikkat edilmesi gerekir.

8.22 Dağıtım yöntemi ne olursa olsun, uygulanan ölçüm üzerindeki düzeltmeler, katılımcılar tarafından elde edilmesi beklenen menfaatler arasındaki farklılıkların (ör. menfaatlerin ne zaman elde edileceği, bu hakların münhasır haklar olup olmadıkları, elde ettikleri menfaatlerle ilişkilendirilen riskler, vb.) açıklanabilmesi açısından gerekli olabilir. Belirli bir MKA'ya en uygun dağıtım anahtarı, zaman içinde değişkenlik gösterebilir. Bir anlaşmanın birden fazla faaliyeti kapsaması durumunda, dağıtılan katkıların katılımcıların elde etmeyi bekledikleri menfaatlerle orantılı olmalarını sağlamak üzere; bunun, dağıtım yönteminin seçiminde dikkate alınması gerekir. Bu bağlamda bir yaklaşım da (geçerli tek yaklaşım olmasa da) birden fazla dağıtım anahtarının kullanılmasıdır. Örneğin, bir MKA'da beş katılımcının yer alması ve katılımcılardan birinin MKA kapsamında üstlenilen bazı araştırma faaliyetlerinden yararlanamaması ve bu konuda kendisine bir tür mahsup ya da indirim hakkı sağlanmaması durumunda, bu faaliyetlerle ilişkilendiren giderler, diğer dört katılımcı arasında dağıtılabilir. Böyle bir durumda; giderlerin paylaştırılmasında iki dağıtım anahtarı kullanılabilir. Ayrıca, bilgi değişimi hükümleri, KAU ve iki ya da çok taraflı peşin fiyat anlaşmalarının kullanımı da, dağıtım yönteminin kabul edilebilirliğine yardımcı olabilir.

C.5 Katkıların ve dengeleyici ödemelerin tabi oldukları vergisel uygulamalar

8.23 Bir katılımcının bir MKA'ya sağladığı katkının tabi olacağı vergisel uygulama; MKA'nın konusunu oluşturan faaliyetin, MKA'nın kapsamı dışında sürdürülmüş olması halinde (ör. bir MKA faaliyetini sürdürebilmek için gerekli olan bir varlığın üzerindeki hakların elde edilmesine yönelik AR-GE faaliyeti yürütülmesi), ilgili katılımcının tabi olacağı genel vergisel kurallara uygun olmalıdır. Katkının niteliği (ör. bir AR-GE gideri olarak) MKA kapsamında üstlenilen faaliyetin niteliğine bağlı olacaktır ve bu faaliyetin vergisel yönden ne şekilde kabul göreceğini de belirleyecektir. Genellikle vergisel uygulamalarda; katkıların, bu kriterler çerçevesinde vergi

matrahından indirim tabi gider olarak değerlendirilmesi söz konusudur. Bir MKA kapsamında sağlanan katkıların hiçbir parçası; katkının, onu gerçekleştiren tarafa, bir anlaşma katılımcısına veya üçüncü tarafa ait gayrimaddi varlığı yalnız kullanma hakkı verdiği durum dışında ve katkıyı veren tarafın söz konusu gayrimaddi varlık üzerinde ayrıca bir aynı hak elde etmedikçe gayrimaddi varlığın kullanımı karşılığında ödenen bir royalti oluşturmaz.

8.24 Bir katılımcının normal koşullarda MKA'ya sağladığı katkının karşılığını, anlaşmadan sağlanması beklenen menfaatle alması ve söz konusu beklenen menfaatin daha sonraki dönemlere kadar tahakkuk etmemesi nedeniyle, genellikle ödemeyi yapan taraf lehine katkının sağlandığı dönemde hemen bir gelir kaydı yapılmaz. Katkıyı sağlayan tarafın bu katkı karşılığında elde edeceği getiri, ya bir maliyet tasarrufu şeklinde muhasebeleştirilir (ki, böyle bir durumda MKA kapsamındaki faaliyet tarafından yaratılan herhangi bir gelir kalemi bulunmamaktadır); ya da, örneğin, AR-GE faaliyetinde olduğu gibi, gelir (ya da gider) yaratan faaliyetin katılımcıya sağladığı gelir sonuçları şeklinde elde edilir. Elbette, örneğin hizmetlerin sağlanması gibi bazı durumlarda, anlaşmadan kaynaklanan menfaatler, katkının gerçekleştiği dönem ile aynı zamanda ortaya çıkabilir ve bu nedenle de, aynı dönem içinde mali kayıtlarda gösterilir.

8.25 Dengeleyici ödemeler, ödemeyi yapan taraf için katlandığı maliyetlere bir ilave; alan taraf için ise katlandığı maliyetlerin geri ödenmesi (bu nedenle de azaltılması) olarak kabul edilmelidir. Dengeleyici bir ödemenin; ödemeyi yapan tarafa, bir katılımcıya (ya da bir üçüncü şahsa) ait gayrimaddi varlık üzerinde mutlak bir hak tesis etmeksizin yalnızca kullanma hakkı tanınması durumunda, gayrimaddi varlığın kullanımı karşılığında ödenen bir "royalti" oluşmaz. Bazı durumlarda bir dengeleyici ödeme, alan tarafın bulunduğu ülkenin vergi sistemi tarafından kendisine tanınan vergiden indirilebilir gider ya da maliyet limitini aşabilir; böyle durumlarda, söz konusu limiti aşan kısmın vergiye tabi kâr olarak kabul edilmesi gerekir.

D. MKA'ların emsallere uygun olmaması durumunda ortaya çıkabilecek vergisel sonuçlar

8.26 Her bir katılımcının, dengeleyici ödemeler de dikkate alınarak belirlenen katkı oranları ile aynı anlaşmadan elde edilmesi beklenen toplam menfaatten alacakları payların tutarlı olması durumunda, söz konusu MKA'nın emsallere uygun olduğu kabul edilir. Bu tutarlılığın sağlanmadığı bir durumda, katılımcılardan en az birinin katkıları için kendisine sağlanan karşılık yetersiz kalacak; buna karşın, en az bir katılımcının katkıları için elde ettiği karşılık ise, bağımsız işletmelerin karşılaştırılabilir koşullarda elde etmiş olacağı karşılığa kıyasla yüksek olacaktır. Böyle bir durumda, emsallere uygunluk ilkesi gereğince bir düzeltmenin yapılması gerekecektir. Düzeltmenin niteliği, mevcut koşullar ve vakanın mahiyeti itibarıyla değişebilecektir; ancak genellikle bu düzeltme, dengeleyici bir ödemenin yapılması ya da

atfedilmesi yoluyla net katkı üzerinde gerçekleştirilen bir düzeltme şeklinde uygulanacaktır. Tarafların mutabık kaldıklarını beyan ettikleri anlaşma hükümlerinin iktisadi icaplarla çelişmesi durumunda, ilgili MKA'da yer alan hükümlerin tamamını ya da bir bölümünü geçersiz kabul etmek yerinde olabilir. Söz konusu durumlarla ilgili açıklamalar, aşağıda sunulmaktadır.

D.1 Katkılar üzerinde düzeltme yapılması

8.27 Bir katılımcının, dengeleyici ödemeler de dikkate alınarak belirlenen katkı oranı ile, aynı anlaşmadan elde edilmesi beklenen toplam menfaatten alacağı payın tutarlı olmaması durumunda; vergi idaresinin bu katkıya istinaden bir düzeltme yapma yetkisi bulunmaktadır (çok küçük ya da marjinal sayılabilen türden düzeltmeler için ihtiyatlı davranılmalıdır); bk. 2.10 no'lu paragraf. Bir varlık veya hizmete ilişkin olarak katılımcının katkı payının yanlış belirlenmesi veya katılımcılar arasında beklenen menfaatlerin hatalı bölüşümü (sabit veya değişen koşullara uyarlanabilir dağıtım anahtarının öngörülen menfaatlerin paylaşımını doğru şekilde sağlayamaması) gibi hallerde böyle bir durum ortaya çıkabilir; bk. 8.19 no'lu paragraf. Normal olarak düzeltme, bir ya da daha fazla sayıdaki taraftan, ödemenin yapılması ya da atfedilmesi gereken tarafa bir dengeleyici ödemenin yapılması yoluyla gerçekleşir.

8.28 Bir MKA'nın Kısım F'te yer alan tavsiyeler uyarınca kabul edilebilir bir niteliğe sahip olması ve kapsadığı hükümlere uygun bir biçimde ifa edilmesi durumunda, vergi idaresinin genellikle tek bir vergi dönemini temel alarak herhangi bir düzeltme yapmaktan kaçınması gerekir. Her katılımcının toplam katkılar içindeki payının, aynı katılımcının birden fazla yıldan oluşan bir dönem içinde anlaşmadan elde edilmesi beklenen toplam menfaatlerden aldığı pay ile tutarlılık gösterip göstermediğine dikkat edilmesi gerekir; bk. 3.75-3.79 no'lu paragraflar.

D.2 Bir MKA'nın kısmen ya da tamamen hükümsüz sayılması

8.29 Bazen, gerçek durum ile taraflarca mutabık kalındığı beyan edilen anlaşma hükümleri birbiriyle uyuşmayabilmektedir. Örneğin, anlaşmada yer aldıkları iddia edilen bir ya da daha fazla sayıdaki katılımcının, MKA'dan makul ölçülerde herhangi bir menfaat beklentileri bulunmayabilir. İlke olarak bir katılımcının elde edilmesi beklenen menfaatler üzerindeki payının düşük olması bir engel teşkil etmese de, MKA kapsamındaki faaliyetlerin tümünü gerçekleştiren bir katılımcının elde edilmesi beklenen toplam menfaatler üzerindeki payı dikkati çekecek derecede küçük ise, ilgili taraf açısından anlaşmanın gerçek amacının ortak menfaatlerin paylaşımı mı olduğu, yoksa ortak menfaatlerin paylaşımı şeklinde gösterilen bu yapının esasen, daha lehe bir vergi yükü oluşturmak üzere mi tasarlandığı sorgulanabilir. Böyle

durumlarda vergi idaresi, söz konusu uygulamanın vergisel sonuçlarını, 1.64-1.69 no'lu paragraflarda yer alan tavsiyeler ışığında, karşılaştırılabilir nitelikte bir anlaşmanın bağımsız işletmeler arasında imzalanması durumunda içermiş olacağı hükümlerle karşılaştırma yoluyla belirleyebilir.

8.30 Vergi idaresi ayrıca, zaman içinde bir katılımcının (dengeleyici ödemeler de dikkate alınarak) toplam katkılar içindeki payı ile, anlaşmadan beklenen toplam menfaatlerden kendine düşen pay arasında ciddi bir tutarsızlığın ortaya çıkması ve iktisadi icaplara göre, diğerleri ile karşılaştırıldığında göze çarpacak derecede yüksek bir katkı sağlayan tarafın daha yüksek oranda bir menfaate hak kazanmasının gerektiği durumlarda; söz konusu MKA'da yer alan hükümlerin tamamını ya da bir bölümünü geçersiz kabul edebilir. Böyle bir durumda, ilgili katılımcının hak kazandığı menfaat payı, aynı menfaatten yararlanan diğer katılımcılara tanınan katkı payları emsal alınarak belirlenir. Vergi idaresi, MKA'nın tabi olduğu kuralları istismar etmeye yönelik bir girişimi belirlediği durumlarda, ilgili MKA'yı bütünüyle hükümsüz saymaya yetkilidir.

E. MKA'larda katılım, çekilme ya da fesih

8.31 Hâlihazırda yürürlükte bulunan bir MKA'ya katılan bir işletmenin, MKA aracılığıyla geliştirilen gayrimaddi varlıklar, sürmekte olan yatırımlar ve geçmişte gerçekleştirilen faaliyetlerden sağlanan bilgi gibi kendi katılımdan önce başlatılan faaliyetlerin sonuçlarından menfaat edebilir. Böyle bir durumda, diğer katılımcılar, daha önceki MKA faaliyetlerinin sonuçlarından sağladıkları menfaatlerin bir bölümünü fiilen yeni katılımcıya transfer etmiş olurlar. Emsallere uygunluk ilkesi uyarınca, hâlihazırda varolan hakların mevcut katılımcılardan anlaşmaya yeni katılan bir tarafa devrinde, yeni katılımcının devir edilen menfaatin emsal değerine tekabül eden bir tutarı ödemesi gerekir. Bu bedele "giriş ödemesi" adı verilmektedir. İlgili terminoloji bir ülkeden diğerine göre değişebilmektedir ve bu nedenle de bazen, mevcut bir varlığın ya da bir hakkın transferinin kaydedilmesi karşılığında ödenen bedele (ya da dengeleyici ödemeye), ödeme yapan tarafın MKA'ya yeni giren bir katılımcı olup olmadığına bakılmaksızın "giriş ödemesi" adı verilebilmektedir. Bununla birlikte, bu Bölümde yer alan "giriş ödemesi" teriminin kapsamı, hâlihazırda işleyen bir MKA kapsamında gerçekleşmiş olan faaliyetlerin sonuçlarından menfaat elde etmek üzere, yeni katılımcılar tarafından MKA'ya yapılan ödemeler ile sınırlandırılmıştır. Dengeleyici ödemeler de dâhil, diğer katkılar bu Bölümde ayrıca ele alınacaktır.

8.32 Giriş ödemesi tutarı, yeni katılımcının MKA uyarınca elde edilmesi beklenen toplam menfaatlerden elde edeceği payı dikkate alınarak, söz konusu yeni katılımcıya tanınan hakların emsal değeri üzerinden saptanır. Daha önceki MKA sonuçlarının herhangi bir değer yaratmamış

olması durumunda, giriş ödemesi yapılmaz. Ayrıca, yeni katılımcının hâlihazırda mevcut gayrimaddi varlıkları MKA'ya dâhil ettiği ve bunun karşılığında diğer katılımcıların dengeleyici ödeme yapması gerektiği durumlar da söz konusu olabilmektedir. Bu tür durumlarda, dengeleyici ödemeler ve giriş ödemelerinin netleştirilebilmeleri mümkün olsa da, vergi uygulamaları açısından bu ödemelerin her birinin ayrı ayrı kayıtlara intikal ettirilmesi gerekir.

8.33 Bir giriş ödemesinin, vergisel amaçlar söz konusu olduğunda da, sağlanan menfaatlerin (ör. MKA kapsamında hâlihazırda geliştirilmiş bulunan gayrimaddi varlıklar, sürmekte olan yatırımlar ve geçmişteki MKA sonucu elde edilmiş olan bilgiler kapsamındaki menfaatler) karşılığı ödemelerin, MKA dışında yapılmış olması durumunda ilgili katılımcılara uygulanması gereken vergi sistem(ler)inin genel kurallarına (çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da dâhil) tabi olması gerekir. Giriş ödemesinin, ödemeyi yapan tarafa, bir katılımcıya (ya da bir üçüncü şahsa) ait gayrimaddi varlık üzerinde mutlak bir hak tesis etmeksizin yalnızca kullanma hakkı tanınması durumunda; giriş ödemesinin hiçbir bölümü, gayrimaddi bir varlığın kullanımı karşılığında ödenen bir "royalti" oluşturmaz.

8.34 Giriş ödemesi ile ilgili uygulamalara benzer hususlar, bir katılımcının MKA'dan çekilmesi durumunda da söz konusu olmaktadır. Özellikle, MKA'dan çekilen bir katılımcı, MKA kapsamındaki geçmiş faaliyetlerden (sürmekte olan çalışmalar da dâhil) doğan menfaatleri diğer katılımcılara devredebilir. Bir katılımcının anlaşmadan çekildiği anda, mülkiyet haklarının devri de söz konusu ise; bu devir işleminin, emsallere uygunluk ilkesine uygun biçimde gerçekleşmesi gerekir. Bu karşılığa "çıkış ödemesi" adı verilmektedir.

8.35 Bazı durumlarda, MKA kapsamında daha önce gerçekleştirilen faaliyetler bir değer yaratamamış olabilir ve böyle bir durumda, çıkış ödemesi söz konusu olmaz. Ayrıca; çıkış ödemesinin emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenmesinde, diğer katılımcıların bakış açılarının da göz önünde bulundurulması gerekir. Örneğin, bazı durumlarda bir katılımcının anlaşmadan çekilmesi, sürmekte olan MKA faaliyetinin değerinde tanımlanabilir ve ölçülebilir bir azalmaya yol açabilmektedir. Bununla birlikte, MKA kapsamında geçmişte yapılmış faaliyetler karşılığında diğer katılımcıların elde edecekleri menfaatlerin değerinin, bir katılımcının geri çekilmesinin sonucunda artmaması durumunda, çekilen katılımcıya bir çıkış ödemesinde bulunulması uygun olmayacaktır. MKA kapsamında hâlihazırda geliştirilmiş bulunan gayrimaddi varlıklar ile ilgili haklar, sürmekte olan çalışmalar ve MKA kapsamındaki geçmiş faaliyetler sonucu elde edilmiş olan bilgiler gibi menfaatlerin bir MKA söz olmaksızın devredilmesi durumunda taraflar için hangi mevzuat hükümleri (çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da dâhil) uygulanacak ise; çıkış ödemesi için de aynı hükümlerin uygulanması gerekir. Çıkış ödemesinin, ödemeyi yapan tarafa, ayrılan katılımcıya ait gayrimaddi varlık üzerinde mutlak bir hak tesis etmeksizin yalnızca kullanma hakkı tanınması durumunda, bu ödemenin hiçbir bölümü gayrimaddi bir varlığın kullanımı karşılığında ödenen bir "royalti" oluşturmaz.

8.36 Bazı durumlarda; giriş ve çıkış ödemelerinin yapılmamış olması, herhangi bir sorun yaratmayabilmektedir. Örneğin, belirli hizmetlerin ortaklaşa sunulması ve katılımcılarca bu hizmetlerin cari dönemde alınması ve bedellerinin yine cari dönemde ödenmesi durumunda ve bu hizmetlerin herhangi bir varlık veya hak yaratmadığı anlaşmalar söz konusu olduğunda, giriş-çıkış ödemelerinin yapılmasına gerek olmaz.

8.37 Bir tarafın bir MKA'ya girdiği ya da bu anlaşmadan çekildiği durumlarda, diğer katılımcıların sayısında oluşan artış ya da azalmaya bağlı olarak (beklenen menfaatlardan elde edilecek paylarda ortaya çıkan değişimler nedeniyle) toplam katkı paylarında da bir düzeltmenin yapılması gerekir.

8.38 MKA'nın anlaşmaya katılma ya da anlaşmadan çekilmenin sonuçlarına ilişkin herhangi bir hüküm içermemesine rağmen; bazen katılımcılar uygun tutarlarda giriş ve çıkış ödemelerinde bulunabilirler ve üyelik yapısında bir değişikliğin ortaya çıktığı durumda katkı paylarını (sağlanması beklenen toplam menfaatten elde edilecek paylardaki değişikliği dikkate alacak biçimde) düzeltebilirler. Bu konuya ilişkin açık hükümlerin bulunmaması, ilgili tarafların amaçlarının ve eylemlerinin bu Bölümde yer alan diğer tavsiyelerle tutarlılık göstermesi koşuluyla, bu MKA'nın geçmişteki faaliyetlerinin geçerliliğine engel değildir. Bununla birlikte; ideal olarak bu tür anlaşmaların, üyelik yapısına ilişkin gelecekteki değişikliklerin açıkça dikkate alınması suretiyle, düzeltebilmeleri gerekir.

8.39 Bir MKA'nın feshi halinde, emsallere uygunluk ilkesi gereğince her katılımcının, anlaşma süresi boyunca (fesih nedeniyle yapılanlar da dâhil olmak üzere, dengeleyici ödemeler de dikkate alınarak düzeltilmiş biçimde) MKA'ya yapılan toplam katkılar içindeki paylarıyla tutarlı bir biçimde, MKA kapsamındaki faaliyetlerin sonuçları üzerinden bir menfaat elde etmeleri gerekir. Alternatif olarak; bir katılımcıya, MKA kapsamındaki faaliyet sonucu menfaatten feragat etmesi karşılığında, diğer katılımcı(lar) tarafından emsallere uygun bir bedelin ödenmesi gerekir.

F. MKA'larının yapılandırılması ve belgelendirilmesine ilişkin tavsiyeler

8.40 Bir MKA'nın emsallere uygunluk ilkesine uygun biçimde yapılandırılması gerekir. Emsallere uygun bir MKA'nın normal olarak aşağıda sayılan koşulları karşılaması gerekir:

- a) Katılımcılar yalnızca, doğrudan ya da dolaylı bir biçimde MKA faaliyetinin kendisinden ortak menfaatler elde etmesi beklenen işletmelerden oluşturulmalıdır (diğer bir deyişle katılımcılar faaliyetin tamamını ya da bir bölümünün ifasını üstlenmekle kalmazlar). Bakınız paragraf 8.10,

- b) Anlaşmada her katılımcının MKA faaliyeti sonucu elde etmeyi beklediği menfaatlerin niteliği ve kapsamı tam olarak belirtilmelidir,
- c) MKA aracılığı ile elde edilen mallar, hizmetler ya da haklar üzerindeki menfaatler karşılığında, MKA katkıları, uygun tutarlardaki dengeleyici ödemeler ve giriş ödemeleri dışında herhangi bir ödeme yapılmamalıdır,
- d) Katkı payları, anlaşmadan elde edilmesi beklenen menfaatlerin paylaşımını yansıtan bir dağıtım yönteminden yararlanarak uygun bir biçimde belirlenmelidir,
- e) Anlaşma, aradan makul bir zaman geçtikten sonra, beklenen menfaatlerden katılımcıların elde edecekleri paylarda ortaya çıkan değişiklikleri yansıtmak üzere, ileriye dönük olarak dengeleyici ödemelerin yapılmasına ya da katkı oranlarının güncellenmesine izin vermelidir ve
- f) Bir katılımcının MKA'ya dâhil olması ya da çekilmesi, ya da anlaşmanın feshi üzerine MKA üzerinde (olası giriş ve çıkış ödemeleri de dâhil olmak üzere) gerekli düzeltmeler yapılabilirdir.

8.41 Belgelendirmeye ilişkin Bölüm V'te belirtildiği gibi, basiretli bir iş adamından beklenen ticari yönetim ilkeleri uyarınca, anlaşmada yer alan katılımcıların, anlaşma konusu faaliyet, anlaşmanın hükümleri ve bu hükümlerin emsallere uygunluk ilkesiyle tutarlılığı gibi hususları tevsik eden belgeleri tedarik etmeleri ya da düzenlemeleri beklenmektedir. Bu ayrıca, her katılımcının MKA uyarınca yerine getirilecek faaliyetlerle ilgili ayrıntılara, yapılacak katkıların ve beklenen menfaatlerin değerlerine ilişkin tahminlere ve MKA faaliyeti ile ilgili bütçelenen ve gerçek giderlere eksiksiz biçimde erişebilmesi anlamına gelmektedir. Tüm bu bilgiler, MKA bağlamında vergi idareleri açısından yararlı ve gerekli olabilirler ve vergi idarelerinin talebi üzerinde mükellefler tarafından ibraz edilmek üzere hazır bulundurulmaları gerekir. Belirli bir MKA ile ilgili bilgilerin neler olduğu, her vakanın kendi mahiyetine göre değerlendirilmelidir. Bu listede tanımlanan bilgilerin, asgari bir uygunluk standardı sağlamadığı gibi, vergi idaresinin talep etmeye yetkili olduğu bilgilerin kapsamlı bir biçimde sunulduğu eksiksiz bir liste oluşturmadığı da belirtilmelidir.

8.42 Aşağıda yer alan bilgiler, MKA'nın temel hükümleri açısından gerekli ve yararlı olacaktır:

- a) Katılımcıların listesi,
- b) MKA'da yer alan, ya da anlaşma konusu faaliyetin sonuçlarından menfaat elde etmesi ya da yararlanması beklenen diğer ilişkili işletmelerin listesi,
- c) MKA kapsamında yer alan faaliyetlerin ve projelerin kapsamı,
- d) Anlaşmanın süresi,

- e) Katılımcıların elde etmeyi bekledikleri menfaat paylarının ölçümünde kullanılan yöntem ve bu ölçüm kapsamında yararlanılan tahminler,
- f) Her katılımcının ilk katkısının niteliği ve değeri, ilk ve bunu izleyen katkıların değerinin nasıl belirlendiğine ilişkin ayrıntılı tanım ve harcamalar ile katkı değerlerinin belirlenmesinde muhasebe ilkelerinin tüm katılımcılara tutarlı bir biçimde nasıl uygulandığı,
- g) MKA faaliyetine ilişkin sorumlulukların ve görevlerin katılımcılar ve diğer işletmeler arasındaki tahmini dağılımı,
- h) Bir MKA'ya giren ya da bu anlaşmadan çekilen bir katılımcıya ve bir MKA'nın feshi sürecinde uygulanan usuller ve bu usullerin sonuçları ve
- i) Dengeleyici ödemelerle ilgili hükümler ya da geçerli ekonomik koşullarda ortaya çıkan değişimleri yansıtmak üzere anlaşma hükümleri üzerinde değişiklik yapılmasına ilişkin hükümler.

8.43 Bir MKA'nın geçerlilik süresi boyunca, aşağıda belirtilen bilgiler yararlı olabilecektir:

- a) Anlaşmada yapılan değişiklikler (ör. anlaşma hükümleri, katılımcılar, anlaşma konusu faaliyet) ve bu değişikliklerin yarattığı sonuçlar,
- b) MKA faaliyetinden beklenen menfaatlerin belirlenmesinde kullanılan tahminler ile gerçek sonuçlar arasındaki bir karşılaştırma (bununla birlikte, 3.74 no'lu paragrafın dikkate alınması gerekir) ve
- c) MKA faaliyetinin sürdürülmesi süresince oluşan yıllık harcamalar, MKA süresince her katılımcı tarafından sağlanan katkının biçimi ve değeri; bu katkıların değerinin nasıl belirlendiğine ilişkin ayrıntılı bir tanım ve harcamalar ile katkıların değerinin belirlenmesi sürecinde muhasebe ilkelerinin tüm katılımcılara tutarlı bir biçimde nasıl uygulandığı.

Bölüm IX

İşletme Yeniden Yapılandırmalarının Transfer Fiyatlandırması Yönü

Giriş

A. Kapsam

A.1 Bu bölüm kapsamında olan işletme yeniden yapılandırmaları

9.1 İşletme yeniden yapılandırmasının genel kabul görmüş, evrensel ve yasal bir tanımı bulunmamaktadır. Bu Bölüm bağlamında işletme yeniden yapılandırması; bir ÇÜİ'nin işlevlerini, varlıklarını ve risklerini sınır aşan bir şekilde yeniden dağıtması olarak tanımlanmıştır. Bir işletmenin yeniden yapılandırılması, her zaman söz konusu olmasa da, değerli bir takım gayrimaddi varlıkların sınır aşan şekilde transferini gerektirebilir. İşletme yeniden yapılandırması aynı zamanda veya alternatif olarak, mevcut anlaşmaların sonlandırılmasına veya bunların yeniden müzakere edilmesine ilişkin de olabilir. Her ne kadar üçüncü kişilerle (ör. tedarikçi, alt yükleniciler, tüketici) olan ilişkiler yeniden yapılandırmanın gerekçesi olabilse ve/veya yeniden yapılandırma bunlardan etkilenebilse de, bu Bölüm bağlamında işletme yeniden yapılandırması; ana olarak bir ÇÜİ'nin kendi içindeki işlevlerin, varlıkların ve risklerin dâhili bir şekilde yeniden dağıtılmasını kapsamaktadır.

9.2 1990'ların ortasından itibaren işletme yeniden yapılandırmaları genel olarak gayrimaddi varlıklar ve riskler ile bunlara ilişkin kâr potansiyelinin bir merkezde toplanması şeklinde yürütülmektedir. Tipik olarak bu işlemler;

- Tam yetkili bir distribütörün, ana işletme işlevini yüklenmiş olan yabancı ilişkili kişinin sınırlı risk yüklenen bir distribütörüne veya komisyoncusuna dönüşmesini,

- Yetkili bir imalatçının, ana işletme işlevini yüklenmiş yabancı ilişkili kişinin fason imalatçısına veya sözleşmeli imalatçısına dönüşmesini,
- Gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların, grup içinde merkezi bir işletmeye (ör. gayrimaddi varlık (GMV) işletmesi olarak adlandırılan) transfer edilmesini,

içermektedir.

9.3 Aynı zamanda, faaliyet birimlerine (ör. imalatçı ya da distribütör) daha fazla gayrimaddi varlık ve/veya riskin dağıtıldığı işletme yapılandırmaları da bulunmaktadır. İşletme yeniden yapılandırması aynı zamanda, operasyonel anlamda (imalat yeri ve/veya süreci, araştırma ve geliştirme faaliyetleri, satış ve satış sonrası hizmet) rasyonalizasyon, uzmanlaşma veya uzmanlaşmanın sonlandırılması ve hatta küçülme ve faaliyetlerin durdurulması anlamlarına da gelebilmektedir. Emsallere uygunluk ilkesi ve bu Bölümdeki açıklamalar; paragraf 9.1’de yer alan tanımla uyumlu şekillerdeki bütün işletme yeniden yapılandırmalarına bunların daha merkezi ya da daha yerinden bir iş modeline yol açıp açmadığıyla ilgili olmaksızın uygulanacaktır.

9.4 2005-2009 yılları arasındaki OECD müzakere sürecine katılan iş çevreleri, yeniden yapılandırmanın ticari gerekçeleri arasında; sinerji ve ölçek ekonomisinden azami fayda sağlanması isteğinin, işletme yönetimlerini daha verimli hale getirmenin, tedarik zinciri verimliliğini artırmanın ve global organizasyonların ortaya çıkmasına yardım eden internet tabanlı teknolojilerin gelişiminin avantajlarından yararlanmanın bulunduğunu açıklamışlardır. Bu temsilciler aynı zamanda, kötüye giden ekonomilerdeki aşırı kapasite kullanımı durumunda olduğu gibi, işletme yeniden yapılandırmalarına kârlılığı korumak veya kayıpları sınırlamak için ihtiyaç duyulabileceğine işaret etmişlerdir.

A.2 Bu bölüm kapsamı içinde yer alan hususlar

9.5 Bu Bölüm, işletme yeniden yapılandırmalarının transfer fiyatlandırması yönüne, yani OECD Model Vergi Anlaşmasının 9 uncu maddesi (bağımlı işletmeler) ve Rehberin işletme yeniden yapılandırmalarına uygulanmasına ilişkin bir tartışmayı içermektedir.

9.6 İşletme yeniden yapılandırmalarına, yeniden yapılandırmanın hemen sonrasında ya da birkaç yıllık süreç içinde kârların ÇÜİ grubunun üyeleri arasında yeniden dağıtımı eşlik etmektedir. Bu kısmın, 9 uncu madde ile bağlantısına ilişkin ana önceliklerinden biri, kârın yeniden dağıtımının emsallere uygunluk ilkesi ile uyumu ve daha genel olarak emsallere

uygunluk ilkesinin işletme yeniden yapılandırılmalarına nasıl uygulanacağını tartışılmasıdır. İyi niyetli bir şekilde gerçekten ticari maksatlarla yapılan kapsamlı bir iş modelinin uygulanması ve global organizasyonların gelişimi, bir ÇÜİ grubunun üyelerini bağımsız işletmeler gibi muameleye tabi tutan emsallere uygunluğun teorik çerçevesinin anlaşılmasında zorluklar ortaya çıkarmaktadır. Emsallere uygunluk ilkesinin pratikteki uygulanmasındaki bu kavramsal zorluk Rehberde kabul edilmiştir (bk. paragraf 1.10-1.11). Bu soruna rağmen Rehber, emsallere uygunluk ilkesi ve bu ilkenin uygulamasının açıklanması ile uygulamada kullanımının sadeleştirilmesine ilişkin çabalarından dolayı OECD üye ülkelerinin güçlü desteğini yansıtmaktadır (bk. paragraf 1.14-1.15). Bu kavramsal güçlüğü, işletme yeniden yapılandırmaları bağlamında ortaya çıkan sorunları tartışırken OECD gerçekçi ve makul bir şekilde uygulanabilir yaklaşımların geliştirilmesi çabalarında aklında bulundurmaktadır.

9.7 Bu Bölüm, OECD Model Vergi Anlaşmasının 9 uncu maddesi bağlamında ilişkili kişiler arasındaki işlemleri kapsamakta olup, bu Bölümde OECD Model Vergi Anlaşmasının 7 nci maddesi temelinde tek bir kurum içindeki kârın dağıtımına vurgu ve atıf yapılmamaktadır. Bu İşyerine Atfedilen Kâr ¹ ile ilgili WP6 Raporunun konusudur. 9 uncu madde kapsamında hazırlanan Rehber, 7 nci madde için geliştirilmiş olan Resmi OECD Yaklaşımından bağımsız olarak hazırlanmıştır.

9.8 Kötüye kullanmayı önlemeye ilişkin dâhili hukuk kuralları ve kontrol edilen yabancı kurum kazançları mevzuatı bu Bölüm kapsamında değildir. Emsallere uygun bedelin ödenmesi ve bunların indirimiyle ilgili dâhili vergi uygulamaları ve dâhili sermaye kazançları vergilemesine ilişkin hükümlerin, emsallere uygun sermaye bedeli ödemelerine uygulanması da bu Bölüm kapsamında değildir. Her ne kadar katma değer vergisi ve dolaylı vergiler işletme yeniden yapılandırmaları bağlamında önemli meseleler ortaya çıkarsa da, bunlar bu Kısımın kapsamına alınmamıştır.

B. OECD Model Vergi Anlaşmasının 9 uncu maddesinin ve Rehberin işletme yeniden yapılandırmalarına uygulanması: Teorik çerçeve

9.9 Bu Bölüm, emsallere uygunluk ilkesinin ve Rehberin; yeniden yapılandırma işlemine veya yapılandırma sonrası işlemlere, başlangıçta yapılandırılmış olan işlemlere göre (yapılandırma

¹ İşyerine Atfedilen Kâr Hakkında Rapor, Mali İşler Komitesi tarafından 24 Haziran 2008’de kabul edilmiş ve Konsey tarafından 17 Temmuz 2008 de yayımlanmıştır. 2010 yılında İşyerine Atfedilen Kâr Hakkında Raporun düzeltilmiş şekli Mali İşler Komitesi tarafından 22 Haziran 2010’da kabul edilmiş ve Konsey tarafından 22 Temmuz 2010’da yayımlanmıştır.

öncesi varolan işlemler) farklı uygulanmayacağı ve uygulanamayacağı önermesiyle başlar. OECD Model Vergi Anlaşmasının 9 uncu maddesi ve emsallere uygunluk ile ilgili sorun, işletme yeniden yapılandırmasında uygulanan veya icap kılınan şartların, iki ilişkisiz kişi arasındaki işlemlere uygulanabilecek şartlardan farklı olup olmadığıdır. Bu Bölümdeki bütün açıklamalar, bu teorik çerçeve içinde değerlendirilmelidir. Bu Bölüm, 4 kısımdan oluşmakta olup, bunların birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir.

Kısım I: Risklere Yönelik Özel Değerlendirmeler

A. Giriş

9.10 Riskler, işletme yeniden yapılandırma süreçlerinde kritik bir öneme sahiptir. İlişkili kişiler arasındaki risk dağıtımının incelenmesi, işlev analizinin ayrılmaz bir parçasıdır. Her ne kadar gerçekleşen getiri, gerçekleşen riskin derecesine bağlı olarak artabileceği gibi artmayabilecek olsa da, genellikle serbest bir piyasada, artan riskin artan beklenen getiri ile karşılandığı varsayımı yapılır (bk. paragraf 1.45). İşletme yeniden yapılandırmasının sonucu; genellikle yerel faaliyetlerin düşük riskli faaliyetlere (düşük riskli distribütör veya düşük riskli fason imalatçı) dönüştürülmesi ve yerel faaliyetlere göreceli olarak düşük (fakat istikrarlı) getiriler bırakıldıktan sonra, girişimcilik riski temelinde diğer tarafın kalan kârı almasıdır. Bu nedenle vergi idareleri için, yeniden yapılandırmaya tabi tutulan işletmenin önemli risklerinin yeniden dağıtımına, yeniden yapılandırmaya ve yeniden yapılandırma sonrasına ilişkin işlemlere emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasının sonuçlarının değerlendirilmeye tabi tutulması önemlidir. Bu Kısım 9 uncu madde bağlamında ilişkili kişiler arasındaki risklerin dağıtımını ve özellikle 1.47’den 1.53’e kadar olan paragrafların uygulanmasının yorumlanmasını kapsamaktadır. Burada, Kısım II’de yer alan yeniden yapılandırmanın kendisinin emsallere uygun tazmininin analiz edilmesi, Kısım III’de yer alan yeniden yapılandırma sonrası kontrol altında yapılan işlemlerin tazmininin analizi ve Kısım IV’de yer alan bir mükellef tarafından gerçekleştirilen işlemlerin (vergi idaresi tarafından kabul edilmesi ya da kabul edilmemesinin analizi de dâhil olmak üzere), bu kısmın herhangi bir yerinde belirtilen özellikli durumlarla ilgili riskler hakkında genel bir açıklama sağlama niyeti bulunmaktadır.

B. Sözleşme hükümleri

9.11 7 nci madde için geliştirilen Resmi OECD Yaklaşımı gibi olmaksızın, 9 uncu madde bağlamında risklerin analizi; genellikle taraflar arasında risklerin nasıl paylaşıldığını belirleyen sözleşme hükümlerinin analizi ile başlar. Sözleşmeye dayalı ilişkiler, işlemin hangi tarafının, işlemle ilgili riski yüklendiğinin tespitinde başlangıç noktasıdır. Bu nedenle, ilişkili kişilerin önemli risklerin dağıtılması ve transfer edilmesi ile ilgili kararlarını ve önemli risklerin dağıtımının kâr potansiyeli sonuçlarının değerlendirilmesini yazılı olarak belgelemeleri ve bu

belgelemeyi risklerin ortaya çıkması veya transferinden önce yapmaları iyi bir uygulama olabilecektir. Paragraf 1.52’de belirtildiği üzere, işleme ilişkin hükümler yazılı bir sözleşmede veya taraflar arasındaki haberleşme ve/veya diğer türlü iletişim ortamlarında bulunabilecektir. Ortada yazılı bir hüküm yok ise, tarafların akdi ilişkileri, bunların işlemlerinden ve genel olarak ilişkisiz kişilerin ilişkilerinde temel alınan ekonomik ilkelerden çıkarsamak zorundadır.

9.12 Bununla birlikte, paragraf 1.43-1.53’de belirtildiği üzere vergi idaresi; ilişkili kişiler arasında sözleşme ile gerçekleştirilen görünürdeki risk dağıtımına, bu dağıtımın işlemin ekonomik özü ile uyumlu olmadığı hallerde itiraz etme hakkına sahip olacaktır. Bundan dolayı, ilişkili kişiler arasındaki riskin dağıtılması ve bunun transfer fiyatlandırmasına ilişkin sonuçlarının araştırılmasında, sadece sözleşme hükümlerinin gözden geçirilmesi değil, aynı zamanda aşağıdaki hususların da sorgulanması gerekmektedir:

- İlişkili kişilerin işlemleri sözleşmeye göre gerçekleştirilen risk dağıtımına uygun mudur? (bk. Kısım B.1)
- Kontrol altında yapılan bir işleme ilişkin risk dağıtımı emsallere uygunluk ilkesine uygun mudur? (bk. Kısım B.2)
- Risk dağıtımının sonuçları nelerdir? (bk. Kısım B.3)

B.1 İlişkili kişilerin işlemleri sözleşmeye göre gerçekleştirilen risk dağıtımına uygun mudur?

9.13 Taraflar arasındaki menfaat çatışması ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerde tarafların birbirlerini sözleşme hükümleri kapsamında tutmaları konusunda garanti sağlamakta ve sözleşme hükümleri sadece her iki tarafın da menfaatine olduğunda göz ardı edilmekte veya değiştirilmektedir. Bu tür bir menfaat çatışması ilişkili kişiler arasında olmayabilecek ve bu nedenle de, ilişkili kişilerin işlemlerinin sözleşmeye göre gerçekleştirilen risk dağıtımına uygunluğunun, tarafların işlemlerinin sözleşme hükümlerini takip edip etmediğinin veya bu hükümlerin danişıklı ve hileli olup olmadığının araştırılması önemli olacaktır. Bu tür durumlarda, işlemin gerçek hükümlerini tespit etmek üzere daha fazla analiz ve araştırma gereklidir.

9.14 Tarafların fiili işlemleri (eylemleri), risklerin (taraflar arasında) fiili dağıtımında dikkate alınması gereken en iyi gösterge olarak hesaba katılmalıdır. Paragraf 1.48’de yer alan örnekte, bir imalatçının mallarını bir başka ülkedeki ilişkili bir distribütöre sattığı ve distribütörün bütün döviz kuru riskini yüklediği iddia edilmekte iken, gerçekte transfer fiyatının distribütörün döviz

kuru dalgalanmalarının etkisinden koruyacak şekilde ayarlandığı bir durum bulunmaktadır. Bu tür durumlarda vergi idareleri görünürde yapılan döviz kuru riski dağıtımına itiraz etmek isteyebilecektir.

9.15 İşletme yeniden yapılandırılmalarıyla ilgili bir başka örnek ise, yabancı ilişkili kişinin sözleşme ile bütün stok riskini yüklediği duruma ilişkindir. Bu tür bir risk dağıtımını incelerken; ör. stoklara ilişkin değer düşüklüğünün hangi işletmede dikkate alındığının (dâhili mükellefin bu zararları indirim olarak iddia edip etmediği) ve tarafların işlemlerinin, sözleşmeye uygun olarak risklerin dağıtımını desteklediğinin doğrulanmasına ilişkin delillerin araştırılması gerekebilecektir.

9.16 Üçüncü bir örnek ise bir dağıtım anlaşmasında hangi tarafın tahsilât riskini yüklediğinin tespitine ilişkindir. Tam yetki yükleyen bir dağıtım anlaşmasında tahsilât riskini (her ne kadar risk telafi ve transfer yöntemleri olabilse de) genellikle satış gelirlerini muhasebeleştiren distribütör yüklenmektedir. Bu risk yılsonu bilançosunda gösterilmektedir. Bununla birlikte, emsallere uygun bir şekilde distribütörün yüklediği riskin kapsamı; eğer distribütör diğer bir taraftan (ör. tedarikçiden) tahsili olanaksız alacakları için tazminat alıyorsa ve/veya (distribütörün) satın alma fiyatı, yeniden satış fiyatı yöntemine veya tahsilâtın bir oranına göre belirlenen komisyon bazında oluşuyorsa (faturalanmış gelirden ziyade) farklı olabilmektedir. Eğer varsa, tahsilât riskinden etkilenen işlemin fiyatlanması da dâhil olmak üzere, taraflar arasındaki işlemlerin gerçek şartlarının araştırılması, gerçekte tedarikçinin mi yoksa distribütörün mü (ya da ikisi birden) tahsilât riskini yüklediğinin belirlenmesi sürecine karine sağlayabilecektir.

B.2 Kontrol altında yapılan bir işleme ilişkin risk dağıtımının emsallere uygunluğunun tespiti

9.17 İşlev analizi bağlamında risklerin araştırılması ile ilgili ilkeler paragraf 1.47-1.51 arasında yer almaktadır.

B.2.1 Emsallerin rolü

9.18 Veriler, ilişkili kişiler arasında, sözleşmeye dayalı olarak gerçekleştirilen risk dağıtımı ile karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerdeki risk dağıtımının benzerliğini gösterdiğinde, emsallere uygunluk sağlanmış olacaktır. Bu durumla ilgili olarak, emsal verileri, kontrol edilen taraflardan biri ile ilişkisiz kişi arasındaki işlemlerden (iç emsal) veya birbiriyle kontrol altında işlemi olmayan iki ilişkisiz kişi arasındaki işlemlerden (dış emsal) sağlanabilecektir. Genellikle, risk dağıtımının emsallere uygunluğunun tespitinin değerlendirilmesi ile ilgili emsallerin araştırılması, risk dağıtımı ile ilgili işlemlerin genel karşılaştırılabilirlik analizinden bağımsız bir

şekilde yapılamayacaktır. Emsal verileri, işlem ile ilgili önemli risklerin dağıtımı da dâhil olmak üzere, kontrol altında yapılan işlemin emsallere uygunluk ilkesi ile uyumunun değerlendirilmesinde kullanılacaktır.

B.2.2 Emsallerin bulunamadığı durumlar

9.19 Kontrol edilen bir işlem ile gerçekleştirilen risk dağıtımının emsallere uygunluk ilkesi ile uyumunun tespitinde delil olarak karşılaştırılabilir durumların (emsallerin) bulunmadığı haller büyük bir zorluk yaratmaktadır. İlişkili kişiler arasındaki anlaşmaların, ilişkisiz kişiler arasında görülmemesi olgusu ilişkili kişiler arasındaki anlaşmaların emsallere uygun olmadığı anlamına gelmemelidir. Bununla birlikte, ilişkili kişiler arasında sözleşmeye dayalı olarak gerçekleştirilen risk dağıtımlarını desteklemek amaçlı emsallerin bulunamaması halinde, bu risk dağıtımının benzer şartlar altında ilişkisiz kişilerin üzerinde anlaşılması beklenen risk dağıtımı ile uyumlu olup olmadığının belirlenmesi zorunlu hale gelmektedir.

9.20 Bu belirleme, doğası gereği sübjektif olup, olası belirsizlikleri ve çifte vergileme risklerini sınırlamak için bu belirlemenin nasıl yapılacağı ile ilgili bir yol göstericiye ihtiyaç vardır. Her ne kadar tam anlamıyla belirleyici olmasa da söz konusu belirlemenin yapılmasına yardımcı olabilecek bir unsur hangi taraf (ya da tarafların) risk üzerinde göreceli olarak daha fazla kontrolü olduğunun tespit edilmesi olup, bu durum aşağıda paragraf 9.22-9.28 arasında tartışılmıştır. Emsallere uygun işlemlerde, ilişkisiz bir tarafın risk yüklenimindeki isteğini etkiyebilecek bir diğer unsur, riski üstlenen tarafın finansal kapasitesi olup, bu durum da aşağıda paragraf 9.29-9.32 arasında tartışılmıştır. Bu iki ilgili unsurun belirlenmesinin ötesinde, bütün durumlara açıklık sağlayacak hazır kriterlerin ortaya konulması mümkün değildir. Kontrol edilen bir işlemle gerçekleştirilen risk dağıtımının, ilişkisiz tarafların üzerinde anlaşılması beklenen risk dağıtımı ile uyumlu olup olmadığının belirlenmesinde, her bir olayın mahiyetinin ve şartlarının dikkatlice hesaba katılması gerekmektedir.

9.21 “Risk üzerindeki kontrol” ve “risk yüklenme için finansal kapasite” kavramlarına yapılan atıflar, risklerin daima sermaye ve insan kaynağı işlevini takip ettiği OECD Model Vergi Anlaşmasının 9 uncu maddesi kapsamında bir standart getirilmesi niyeti ile yapılmamıştır. OECD Model Vergi Anlaşmasının 9 uncu maddesi kapsamındaki analitik çerçeve, 7 nci madde kapsamında geliştirilen Resmi OECD Yaklaşımından farklıdır.

B.2.2.1 Risk dağıtımı ve kontrol

Kontrol kavramının önemi

9.22 Risk dağıtımı ve kontrol arasındaki ilişki, işlemin ekonomik özünün bir unsuru olarak paragraf 1.49’da belirtilmiştir. Bu paragraftaki ifadelere tecrübeye dayalı olarak yer verilmiştir.

Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasında, kontrol edilen işlemler yoluyla risklerin dağıtılması ile ilgili emsal bulunmadığı hallerde, risk üzerinde hangi tarafın daha fazla kontrolü olduğunun araştırılması, karşılaştırılabilir şartlar altında ilişkisiz kişilerin benzer risk dağıtımı üzerinde anlaşılabilir anlaşamayacağının tespitine yardım eden bir faktör olabilecektir. Bu tür durumlarda, kontrol edilen işlemlere ilişkin riskler, bu risklerin üzerinde daha az kontrolü olan tarafa dağıtılmışsa, vergi idaresi bu risk dağıtımının emsallere uygunluğuna itiraz edilmesine karar verebilecektir.

Bu bağlamda Kontrolün anlamı

9.23 Paragraf 1.49 bağlamında “kontrol”, riski üzerine alma (sermayeyi riske etme kararı) ve risklerin içsel yöntemlerle veya dışarıdan sağlanan bir katkı ile nasıl yönetileceği kararlarının verilebilme kapasitesi olarak anlaşılmalıdır. Bu durum, işletmelerin kontrol işlevini etkin bir şekilde yürütecek yetkiye sahip kalifiye çalışanlara veya yöneticilere sahip olmasını zorunlu kılar. Dolayısıyla, riski üstlenen bir tarafın gün ve gün bu riskleri yönetmek ve izlemek üzere bir başka taraftan hizmet aldığı bir durum, risklerin diğer tarafa transferi için yeterli değildir.

9.24 Risklerin gün ve gün izlenmesi ve yönetilmesi işlevinin gerçekleştirilmesi riskleri kontrol etmek için gerekli olmasa da (bu işlevin dışarıdan sağlanması da mümkündür), riskleri kontrol etmek için bir kişi, hizmet sağlayıcının yerine getirdiği risklerin gün ve gün izlenmesi ve yönetilmesi işlevinden sağlanan verileri değerlendirebilmelidir (ihtiyaç duyulan kontrolün düzeyi ve performans değerlendirmesinin şekli riskin doğasına bağlıdır). Bu aşağıdaki gibi gösterilebilir.

9.25 Varsayalım ki, bir yatırımcı bir fon yöneticisi ile anlaşmış olsun. Yatırımcı ve fon yöneticisi arasındaki anlaşma uyarınca, her ne kadar yatırımın değerindeki kayıp riski yatırımcı tarafından yükleniliyor olsa da, fon yöneticisi bütün yatırım kararlarını yatırımcı adına günlük olarak almak konusunda yetkilidir. Bu örnekte yatırımcı, riskini üç kararı ile kontrol etmektedir. Bunlar; belirli bir fon yöneticisi ile anlaşılması (veya sözleşmenin sonlandırılması), fon yöneticisine verilen yetkinin kapsamı ve buna verilen hedefler ve fon yöneticisine yönetmesi için verilen yatırım tutarının belirlenmesi kararlarıdır. Yatırımcı düzenli bir şekilde fon yöneticisinin faaliyetlerinin sonuçlarını değerlendirmek isteyeceğinden, fon yöneticisi tarafından yatırımcıya geri bildirim raporları sunulması gerekebilecektir. Bu tür bir durumda, fon yöneticisi yatırımcıya bir hizmet sunmakta ve kendi iş riskini kendi bakış açısından yönetmektedir (güvenilirliğini korumak gibi). Fon yöneticisinin, müşteri kaybetmek de dâhil olmak üzere faaliyet riski, müşterisinin yatırım riskinden farklıdır. Bu durum göstermektedir ki yatırımcının bir başka kişiye günlük olarak yatırım kararlarının alınması ile ilgili yetki vermesi, yatırım riskinin de bu günlük kararları veren kişiye transfer edilmesini zorunlu kılmamaktadır.

9.26 Bir başka örnekte, bir ana işletme kendi adına araştırma yapmak üzere bir araştırmacı ile anlaştığı kabul edilmiştir. Varsayalım ki, taraflar arasındaki anlaşma uyarınca ana işletme araştırmanın olumsuz sonuçlanmasının riskini yüklenerek ve araştırmanın başarısı durumunda ise bunun olumlu sonuçlarına sahip olacak iken; araştırmacı, araştırmanın sonucunun başarılı ya da başarısız olması ile ilgili olmaksızın garanti bir şekilde tazmin edilecek ve araştırmanın olumlu sonuçlarının sahipliği ile ilgili bir hakkı da bulunmayacaktır. Her ne kadar günlük araştırmalar, araştırmacının bilim adamları tarafından yürütülüyor olsa da, ana işletme kendi riskini kontrol etmesi için; belirli bir araştırmacı ile anlaşılması (veya sözleşmenin sonlandırılması), yapılması gereken araştırmanın türü ile araştırmacıya verilen hedefler ve araştırmacıya tahsis edilen bütçe tutarının belirlenmesi kararları gibi, bir takım kararlar alması beklenmelidir. Araştırmacı tarafından ana işletme daha önceden araştırma ile ilgili belirlenen aşamalara ilişkin geri bildirim raporları sunulması gerekebilecektir. Ana işletmenin, araştırma sonuçlarını değerlendirmek konusunda yetkin olması beklenmelidir. Araştırmacının, müşteriye kaybetme veya ihmal halinde ortaya çıkacak ceza gibi kendi faaliyet riskleri, ana işletme tarafından yüklenilen araştırmanın başarısızlık riskinden farklıdır.

9.27 Üçüncü örnekte ise, bir ana işletme bir imalatçı ile kendi teknolojisini kullanarak kendi adına ürün imal etmesi için anlaştığı varsayılmıştır. Taraflar arasındaki anlaşma uyarınca ana işletme imalatçıya ürünleri piyasada hangi fiyattan satabileceği ile ilgisi olmaksızın; ürün teslim zamanlarının ve miktarının daha önce belirlendiği bir plan dâhilinde ve ana işletmece belirlenecek teknik özelliklerde imalatçı tarafından üretilen ürünlerin tamamının satın alınacağını ve imalatçıya da ödeme yapmanın garantisini vermiştir. Her ne kadar günlük imalat, imalatçının personeli tarafından gerçekleştirilse de, ana işletmenin pazar ve stok riskini kontrol etmek üzere; belirli bir imalatçı ile anlaşılmasına (veya sözleşmenin sonlandırılmasına), imal edilecek ürünlerin türlerine ve teknik özelliklerine ve imalatçı tarafından imal edilecek ürünlerin teslim zamanlarına ve miktarına ilişkin bir dizi karar alması beklenmelidir. Ana işletmenin, imal edilen ürünlerin ve imalat sürecinin kalite kontrolü dâhil olmak üzere imalat faaliyetlerinin sonuçlarını değerlendirme yetkinliğine sahip olması beklenmelidir. İmalatçının, müşteriye kaybetmek, ihmal halinde ortaya çıkacak ceza veya ana işletme tarafından belirlenen kalite ve diğer unsurların karşılanmasındaki başarısızlık gibi kendi faaliyet riskleri, ana işletme tarafından yüklenilen pazar ve stok risklerinden farklıdır.

9.28 Aynı zamanda, akıllara geleceği üzere, paragraf 1.49'da da belirtildiği gibi ortada bazı riskler de bulunmakta olup, bunların üzerinde hiçbir tarafın da önemli düzeyde bir kontrol olanağı bulunmamaktadır. Bu riskler, her ne kadar taraflar bu risklere maruz kalmama ve bunların nasıl hafifletilebileceği konularında karar verebilecek olsalar da, her iki tarafın etkiyebileceği alanın dışında yer almaktadır (ekonomik şartlar, para ve sermaye piyasası şartları, politik çevre, sosyal olgu ve süreçler, rekabet ile hammadde ve işgücüne ulaşım gibi). Bunların üzerinde hiçbir tarafında önemli ölçüde kontrol gücü olmadığı dikkate alındığı hallerde

kontrol kavramı risklerin taraflar arasında dağıtımının emsallere uygunluğunun tespitinde yardımcı bir etmen olmayabilecektir.

B.2.2.2 Risk yükleniminde finansal kapasite

9.29 Kontrol altında gerçekleştirilen işlemlere ilişkin risk dağıtımının, karşılaştırılabilir şartlar altında ilişkisiz tarafların üzerinde anlaşması beklenen risk dağıtımı ile uyumluluğunun belirlenmesinde yardımcı olan, ancak belirleyici olmayan bir başka faktör, risk dağıtıldığı zaman bunun yüklenilmesine ilişkin finansal kapasite durumudur.

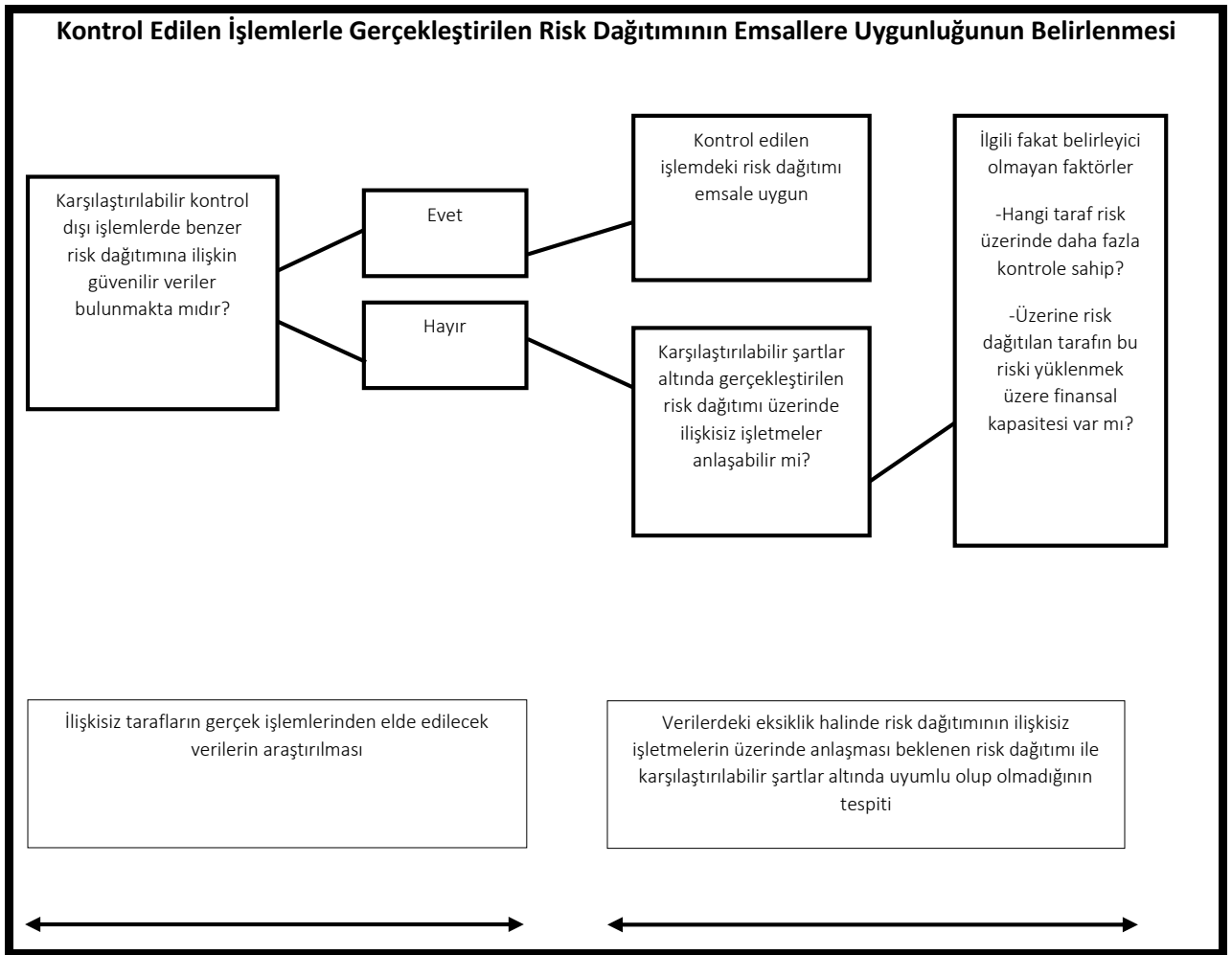
9.30 Risk gerçekleştiğinde bunun sonuçlarını yüklenme kapasitesine ve bundan korunma mekanizmalarının ortaya konulması gibi unsurlara sahip olmayacağı beklenen bir kişi, (bundan sonra devralan) sözleşmeye girildiği anda üzerinde bulunmayan riskleri sözleşmeyle üzerine aldığı anda, söz konusu risk yüklenimini emsallere uygunluğu konusunda şüpheler ortaya çıkacaktır. Gerçekte bu tür durumlarda risk sözleşme hükümlerine göre kasıtlı olarak riski devralana yüklenilmiş olsa da, riskin asıl yüklenicisi ana işletme, alacaklılar veya bir başka taraf olabilir.

9.31 Bu durum aşağıdaki gibi gösterilebilir. Tüketicilere karşı ürün sorumluluğu bulunan A'nın, B ile bir anlaşmaya girdiğini ve söz konusu anlaşmaya göre B'nin A'yı ürün sorumluluğundan kaynaklanan bir borç karşısında tazmin edeceğini varsayalım. Burada risk, sözleşmeye dayanarak A'dan B'ye transfer edilmiştir. Şimdi varsayalım ki, anlaşmaya varıldığı anda B, riski üstlenmek için gerekli finansal kapasiteye sahip değildir ve B bir hukuksal talep ortaya çıktığında A'yı tazmin edecek bir kapasiteye sahip olmadığı gibi, risk gerçekleştiğinde bundan korunma mekanizmalarını da ortaya koymamıştır. Olaydaki olgu ve şartlar, A'nın etkin bir şekilde ürün sorumluluğu riskinin maliyetine katlanmasına yol açabilmekte ve riskin A'dan B'ye transfer edilmesi etkin olmamaktadır. Alternatif şekilde, B'nin ana şirketi veya diğer bir taraf, B'nin A'ya olan sorumluluğunu yüklenebilecek ve riskin A'dan transfer edilerek uzaklaştırılması etkin olacaktır (her ne kadar sorumluluk B tarafından karşılanmayacak olsa da) .

9.32 Riski yüklenmek için finansal kapasite; gerçekleşen riskin tüm sonuçlarına katlanılması için gerekli finansal kapasite durumu olmak zorunda olmayıp, risk yüklenenin riskin gerçekleşmesinin sonuçlarından kendini koruma kapasitesi olabilmektedir. Öte yandan, yüksek düzeyde sermayenin bizatihi kendisi, yüksek düzeyde sermayeye sahip tarafın riski taşıdığı anlamına gelmemektedir.

B.2.2.3 Örnek

9.33 Kontrol edilen işlemlerle gerçekleştirilen risk dağıtımının emsallere uygun olup olmadığının belirlenmesine ilişkin genel bir süreç aşağıdaki şemadaki gibi gösterilebilir.



B.2.3 Karşılaştırılabilirlik düzeltmesi yapılması ile kontrol edilen işlemlerdeki risk dağıtımının (vergi idaresince) kabul edilmemesi arasındaki fark ²

9.34 Vergi idaresince karşılaştırılabilirlik düzeltmesi yapılması ile kontrol edilen işlemlerdeki risk dağıtımının kabul edilmemesi arasındaki fark, paragraf 1.69'daki örnek ile uyumlu olacak şekilde takip eden örnekteki gibi gösterilebilir. Varsayalım ki A ülkesindeki bir imalatçı B ülkesinde ilişkili bir distribütöre sahiptir. Yine varsayalım ki, A ülkesinin vergi idaresi imalatçının kontrol altında yaptığı işlemleri özellikle aşırı stok riskinin imalatçı ve bunun ilişkili distribütörü arasında dağıtımını incelemektedir. Bu olayda aşırı stok riskinin önemli olduğu anlaşılmış ve detaylı bir transfer fiyatlandırması analizine ihtiyaç duyulmuştur. Başlangıç noktası olarak vergi idaresi, taraflar arasındaki sözleşme hükümlerini ve taraflar arasındaki işlemleri referans alarak bunların ekonomik bir öze sahip olup olmadığını emsallere uygunluk açısından değerlendirecektir. Bu olayda, tarafların gerçek işlemlerinin (imalatçının, ilişkili distribütör ile kontrol edilen işlemlerinde aşırı stok riskini yüklenmesi) şüphe bırakmayacak şekilde sözleşme hükümleri ile uyumlu olduğu varsayılmıştır.

9.35 Sözleşme ile gerçekleştirilen risk dağıtımının emsallere uygun olup olmadığının tespitinde vergi idaresi, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem olup olmadığını imalatçının kontrol edilen işlemlerle ilgili risk dağıtımına gösterge olmak üzere araştıracaktır. Gerek dâhili ve gerekse de harici böyle bir gösterge mevcut ise, mükellefin kontrol edilen işlemleri ile gerçekleştirdiği risk dağıtımını eleştirmek için bir neden de olmayacaktır.

9.36 İmalatçının kontrol edilen işlemleri ile gerçekleştirdiği risk dağıtımını desteklemek üzere, gerek dâhili ve gerekse de harici karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerle ilgili gösterge bulunamadığı varsayıldığında, paragraf 1.69'da belirtildiği üzere, ilişkisiz işletmelerin mükellef ile aynı şekilde risk dağıtımını yapmadığı olgusu, kontrol edilen işlemlerdeki risk dağıtımının kabul edilmemesi için yeterli değildir. Ancak bu durum, kontrol edilen bir risk dağıtım anlaşmasının ekonomik mantığının daha yakından incelenmesine gerekçe oluşturur. Bu durumda, kontrol edilen bir işlemlerle sözleşmeye dayalı olarak gerçekleştirilen risk dağıtımının emsallere uygun olup olmadığının belirlenmesi zorunludur. Belirlemede yararlı olabilecek bir faktör, hangi tarafın (tarafların) aşırı stok riski üzerinde daha fazla kontrolü olduğudur (bk. paragraf 1.49 ve yukarıdaki 9.22-9.28 paragraflar). Paragraf 9.20'de belirtildiği üzere, emsallere uygunluk halinde, ilişkisiz bir tarafa risk dağıtımını etkileyen bir diğer faktör ise risk dağıtıldığı zaman riski yüklenen tarafın sahip olduğu riski yüklenmek üzere gerekli finansal kapasite durumudur.

² Bu kısım Rehberin 1.49 paragrafı ve 1.64-1.69 paragrafları arasındaki ilişkiye atıf yapmaktadır.

9.37 Bir mükellefin kontrol edilen işlemleriyle gerçekleştirdiği risk dağıtımını desteklemek üzere karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin bulunmasındaki eksikliğe rağmen; imalatçı, distribütörün satın alacağı ürün miktarı konusunda karar verilmesi yoluyla yüklendiği aşırı stok riski üzerinde göreceli olarak daha fazla kontrol olanağına sahip olduğunda, söz konusu risk dağıtımının ekonomik bir gerçekliğe ve ticari mantığa sahip olması mümkündür. Bu durumda, risk dağıtımına itibar gösterilebilecek, ancak kontrol edilen ve kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılmasında önemli farklılıkların etkilerini ortadan kaldırmak üzere düzeltme yapılmasına ihtiyaç duyulabilecektir.

9.38 Vergi idaresinin; mükellefin kontrol edilen işlemleri ile ilgili yaptığı anlaşmaların ve bu anlaşmalar kapsamında özellikle imalatçı üzerinde bırakılan aşırı stok riskinin, ilişkisiz işletmelerin ticari açıdan kabul edilebilirlik kapsamında yapacakları anlaşmalardan ve dağıtacakları risklerden farklı olduğunu ve karşılaştırılabilir şartlar altında bir imalatçının emsallere uygun olarak aşırı stok riskini yüklenmediğini, ör. distribütörden satılmayan ürünlerin tam fiyatından geri satın alınması konusunda anlaşmaların bulunmadığını tespit ettiği varsayılın. Bu durumda vergi idaresi, fiyat düzeltmesi yoluyla kabul edilebilir bir çözüme ulaşmalıdır. Bununla birlikte, olağan dışı şartlarda fiyat düzeltmeleri yoluyla kabul edilebilir bir çözüme ulaşılmadığında; riskin dağıtımı inceleme kapsamındaki kontrol edilen işlemleri etkileyen karşılaştırma faktörlerinden biri olduğunda, risk dağıtımının sonuçları vergi idaresince Rehberin 1.47-1.50 paragrafları takip edilerek, yeniden tahsis edilecektir (ör. imalatçının satılmayan ürünleri tam fiyatından geri satın alma yükümlülüğünü eleştirmek gibi).

B.3 Risk dağıtımının sonuçları nelerdir?

B.3.1 Vergisel amaçlı olarak kabul edilen risk dağıtımının etkileri

9.39 Genel olarak belirtmek gerekirse; kontrol edilen işlemlerle üzerine risk dağıtılan taraf için ortaya çıkan sonuç, bu risk dağıtımı emsallere uygunluk ilkesine uygun bulunduğunda, bu tarafın;

- a) Eğer varsa, riskin yönetilmesi (içsel olarak veya dışarıdan ilişkili ya da ilişkisiz bir kişiden sağlanan bir hizmet karşılığı) veya hafifletilmesi (korunma maliyeti veya sigorta primi) için ortaya çıkan, maliyetleri yüklenmesini,

b) Risk gerçekleştiğinde ortaya çıkabilecek maliyeti yüklenmesini (Bu aynı zamanda, varlık değerlemesi üzerindeki beklenen etkileri (stok değerlendirme) ve/veya karşılık ayrılması ile yürürlükteki muhasebe ve vergi ile ilgili dâhili hukuk kurallarını kapsamaktadır.) ve

c) Genellikle de beklenen getirideki artış ile telafi edilmesini (bk. paragraf 1.45)

gerektirmektedir.

9.40 Risklerin ilişkili kişiler arasında yeniden dağıtılması, gerek devredende ve gerekse de devralanda, hem olumlu hem de olumsuz etkilere sahip olacaktır. Transferin bir sonucu olarak; bir taraftan, potansiyel kayıplar ve sorumluluklar devralan tarafa aktarılırken, diğer taraftan risk transferine bağlı beklenen getirideki artışta, devredenden ziyade, devralan bünyesinde oluşacaktır.

9.41 Önemli bir konu; risklerin yüksek düzeyde kâr potansiyeli taşıyarak ekonomik açıdan önemli olup olmadığının ve sonuç olarak risklerin yeniden dağıtımının, kâr potansiyelinin de önemli düzeyde yeniden dağıtımını açıklayıp açıklayamadığının değerlendirilmesidir. Bir riskin önemi, onun büyüklüğüne, gerçekleşebilme durumuna, tahmin edilebilirliğine ve hafifletilme olanağının varlığına bağlıdır. Bir risk ekonomik açıdan önemsiz olarak değerlendirildiğinde, bu riskin yüklenilmesi veya yeniden dağıtılması ile işletmenin kâr potansiyelinde önemli bir miktarda azalma olacağı basit bir şekilde açıklanamayacaktır. Taraflardan birinin, emsallere uygunluk ilkesi kapsamında, ekonomik açıdan önemsiz olarak algılanan bir riski, kâr potansiyelinde önemli bir azalma karşılığında transfer etmesi beklenmemelidir.

9.42 Örneğin, alım-satım yapan bir distribütör, komisyon karşılığı çalışan bir yapıya dönüştürüldüğünde, mevcut stokların sahipliği yurt dışındaki ana işletmeye transfer edilmekte ve bu transfer aynı zamanda stok riskinin de transferine yol açmaktadır. Vergi idaresi transfer edilen stok riskinin ekonomik açıdan önemli olup olmadığını değerlendirmek ve aşağıdaki soruları sormak isteyebilecektir:

- Stoklara yapılan yatırımın tutarı nedir?
- Geçmişte, stokların moda geçmesi ve eskime nedeniyle değer kaybı olmuş mudur?
- Stokları sigorta ettirmenin maliyeti nedir?
- Geçmişte taşıma esnasında kayıplar olmuş mudur (sigorta yok ise)?

9.43 Muhasebe, belirli risklerin (ör. tahsilât riski, stok riski) düzeyi ve olasılığı hakkında kullanışlı bilgiler sağlayabilecektir. Ancak, finansal hesaplara kaydedilmeyen ekonomik açıdan önemli riskler de bulunmaktadır (pazar riski gibi).

B.3.2 Bir Transfer Fiyatlandırması yönteminin kullanılması düşük riskli bir ortam yaratabilir mi?

9.44 İşletme yeniden yapılandırmaları bağlamında; belirli bir transfer fiyatlandırması yönteminin seçilmesi ve seçilen bu yöntem ile tazmin edilecek olan işletmede bırakılan risk düzeyi arasındaki ilişki sorunu önemlidir. Oldukça yaygın bir şekilde tartışılmaktadır ki, bir anlaşma, maliyet artı veya işleme dayalı net kâr marjı yöntemleri ile tazmin edildiğinde; bu yöntemler taraflardan birine belirli bir düzeyde brüt veya net bir kârı garanti ettiğinden, bu durum aynı zamanda söz konusu tarafın faaliyetlerini düşük bir risk ortamında gerçekleştirdiği anlamına gelecektir. Bu bağlamda, bir taraftan, “bir sözleşme ile fiyatlara ve işlemin diğer finansal şartlarına göre belirlenen fiyatlandırma uygulamaları” ile diğer taraftan “işlemde uygulanan fiyat, marj veya kârın, emsallere uygunluğunun test edilmesinde kullanılan transfer fiyatlandırması yöntemi” birbirinden ayrılmalıdır.

9.45 Bir önceki paragraf bağlamında, bir işlem nedeniyle tazmin edilecek taraf ile ilgili anlaşmada yer alan hükümler, bu tarafın yüklendiği risklerin değerlendirilmesinde göz ardı edilemez. Gerçekte, fiyatlandırma uygulamaları belirli risklerin taraflar arasında dağılımını etkileyebilecek olup, bazı durumlarda bunlar daha düşük riskli bir ortam yaratabilecektir. Örneğin, gerçek maliyetleri hesaba katan maliyet artı yöntemi ile tazmin edilen bir imalatçı, bu yöntem ile hammadde fiyatı dalgalanmaları riskinden korunabilecektir. Diğer taraftan, ortada bazı riskler de bulunabilecek olup, bunların dağıtımı fiyatlandırma uygulamalarından türetilmeyecektir. Örneğin, maliyet artı yöntemi ile tazmin edilen bir imalat faaliyetinde, bu yöntemin taraflar arasındaki imalat anlaşmasının sonlandırılması riskinin dağıtılması üzerinde bir etkisi olmayacaktır.

9.46 İşlemde oluşan kâr, marj ve fiyatların test edilmesinde kullanılacak olan transfer fiyatlandırması yöntemi dikkate alındığında, bu transfer fiyatlandırması yönteminin olayın şartlarına göre en uygun yöntem olması gerekmektedir (bk. paragraf 2.2). Özellikle; bu yöntem, (risk dağıtımının emsallere uygunluğunu sağlayan) taraflar arasındaki işlemin işlev analizinin önemli bir parçası olan risk dağıtımı ile uyumlu olmalıdır. Bu nedenle, bir işletmenin düşük (ya da yüksek) riskli doğası, en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçilmesini belirleyecek olup, tersi doğru değildir. Bu Bölümün III numaralı Kısımındaki emsallere uygun tazminat ve yeniden yapılandırma sonrası işlemler ile ilgili tartışmalara bakınız.

C. Uyum sorunları

9.47 Mükellefler için; işlemlerinin büyüklüğünü, karmaşıklığını, risk düzeyini ve istikrarlı veya değişken bir ortamda faaliyette bulunup bulunmadıklarını hesaba katarak, transfer fiyatlarını oluşturmak, takip etmek ve gözden geçirmek üzere bir süreç kurmaları yerinde bir uygulama

olacaktır (bk. paragraf 3.80-3.83). Bir mükellefin risk dağıtımlarının emsallere uygunluk ilkesi ile uyumunun değerlendirilmesi süreci yorucu ve maliyetli olabilir. Analizin ölçek ve derinliğinin aşağıdaki hususlara bağlı olduğunu beklemek doğaldır:

- Riskin önemi ve özellikle buna bağlı önemli bir kâr potansiyelinin bulunup bulunmadığı, ve
- Yeniden yapılandırmanın bir sonucu olarak, risk dağıtımıyla tarafların risk profillerinde anlamlı bir değişiklik gibi önemli bazı değişikliklerin ortaya çıkıp çıkmadığı.

Kısım II: Yeniden Yapılandırmanın Bizatihi Kendisinin Emsallere Uygun Tazmini

A. Giriş

9.48 Bir işletmenin yeniden yapılandırılması, her zaman olmasa da, değerli gayrimaddi haklar gibi bir takım kıymetlerin sınır ötesi transferine yol açabilmektedir. Bu aynı zamanda veya alternatif olarak; imalat anlaşmaları, dağıtım anlaşmaları, lisans ve hizmet anlaşmaları gibi mevcut anlaşmaların önemli derecede yeniden müzakere edilmesine veya anlaşmaların ortadan kaldırılmasına da yol açabilmektedir. Bazı değerli kıymetlerin devredilmesinin transfer fiyatlandırması açısından sonuçları D Kısımında, mevcut anlaşmaların sonlandırılması veya önemli derecede yeniden müzakeresinin transfer fiyatlandırması açısından sonuçları ise E Kısımında tartışılmıştır.

9.49 OECD Model Vergi Anlaşmasının 9 uncu maddesi kapsamında; farklı iki ülkede konumlanmış iki ilişkili işletmenin işlevlerinin, varlıklarının ve risklerinin transfer edilmesinde ve/veya akdi ilişkilerinin sonlandırılmasında veya yeniden müzakere edilmesinde uygulanan veya icap kılınan şartlar, ilişkisiz kişiler arasında uygulanan veya icap kılınan şartlardan farklı olduğunda, bir işletme adına tahakkuk edebilecek kâr, bu şartlar nedeniyle tahakkuk etmemişse, bu kâr işletmenin kârına dâhil edilebilmeli ve işletme buna göre vergilendirilmelidir.

B. Yeniden yapılandırmanın mahiyetinin anlaşılması

9.50 Bir işletme yeniden yapılandırma işleminde yapılan veya işleme uygulanan şartların emsallere uygun olup olmadığı; genellikle karşılaştırılabilirlik analizi ile özellikle, taraflarca görülen işlevlerin, kullanılan varlıkların ve üstlenilen risklerin, sözleşme hükümleri, ekonomik şartlar ve iş stratejileri ile birlikte incelenmesi ile belirlenecektir.

9.51 Kontrol dışı işlemlerin, yeniden yapılandırma işlemleri ile potansiyel olarak karşılaştırılabilir olduğu tespit edildiğinde, karşılaştırılabilirlik analizi; karşılaştırmanın güvenilirliğinin değerlendirilmesine ve karşılaştırılan durumlar arasında bulunabilecek önemli farklılıkların ortadan kaldırılmasını sağlamak üzere ihtiyaç duyulan kabul edilebilir olası karşılaştırma düzeltmelerinin belirlenmesine yardım edecektir.

9.52 Belki de ilişkisiz kişiler arasında, işletme yeniden yapılandırması ile ilgili karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler bulunamayacaktır. Bu durum yeniden yapılandırmanın kendisinin emsallere uygun olmadığını göstermeyecek, emsallere uygunluk ilkesinin karşılandığının

anlaşılması zorunluluğu devam edecektir³. Bu durumlarda, ilişkisiz bir kişinin, karşılaştırılabilir bir durumda aynı şartları kabul edip etmeyeceğinin belirlenmesini aşağıdaki durumların gözden geçirilmesi uygun bir şekilde aydınlayabilecektir:

- Yeniden yapılandırma işlemleri ile işlev, varlık ve risklerin yeniden yapılandırma öncesi ve sonrası durumu (bk. Kısım B.1),
- Yapılandırmanın ticari gerekçesi ve bundan sinerji dâhil olmak üzere beklenen yararlar (bk. Kısım B.2) ve
- Tarafların gerçekçi bir şekilde sahip olduğu diğer seçenekler (bk. Kısım B.3).

B.1 Yeniden yapılandırma işlemlerinin belirlenmesi: İşlevler, varlıklar ve risklerin yeniden yapılandırma öncesi ve sonrası durumu

9.53 Yeniden yapılandırma değişik şekillerde ortaya çıkabilecek olup, bir ÇÜİ'nin iki veya daha fazla üyesini ilgilendirebilir. Örneğin, basit bir yeniden yapılandırma öncesi anlaşma; tam sorumlu bir imalatçının mal üretmesine ve bunları ilişkili tam sorumlu bir distribütöre piyasada pazarlaması için satmasına ilişkin olabilir. Yeniden yapılandırma; bu iki taraflı anlaşmanın, daha önce tam yetkili distribütörün yüklendiği risklerin, imalatçı tarafından yüklenilmesiyle, tam sorumlu distribütörün, sınırlı sorumlu bir distribütöre veya komisyoncuya dönüştürülmesi ile sonuçlanabilir (Bu Bölümün risklerin tartışılması ile ilgili I numaralı Kısımına bakınız.). Genellikle, yeniden yapılandırma öncesi anlaşmalar kapsamında tarafların her biri ya da her ikisi tarafından görülen işlevlerin, kullanılan varlıkların ve/veya yüklenen risklerin, grubun ilave bir veya daha fazla üyesine kaydırılması ile yeniden yapılandırma daha karmaşık hale gelecektir.

9.54 Yeniden yapılandırma sonucunda yeniden yapılandırılan ÇÜİ grubu üyelerinin herhangi birine yapılacak ödemenin ve grup üyelerinden biri tarafından yüklenilmesi gereken tazminatın emsallere uygunluğunun tespitinde, yeniden yapılandırılmış işletmelerin ya da bir veya daha fazla diğer grup üyesi işletmenin arasında ortaya çıkan işlem veya işlemlerin tanımlanması önemlidir. Bu analiz genellikle, yeniden yapılandırılan işletmelerin işlevlerinin, varlıklarının ve risklerinin yeniden yapılandırma öncesi ve sonrası itibarıyla tanımlanmasını içermektedir. Yeniden yapılandırılan işletmenin yeniden yapılandırma öncesi anlaşmalar kapsamındaki hak ve yükümlülüklerinin (mevcut sözleşmeler ve ticaret hukuku kuralları kapsamında yürürlükte olan şartlar dâhil) ve yeniden yapılandırma sonucunda bunların hak ve yükümlülüklerinin şekil ve kapsamının değerlendirilmesi önemli olabilecektir.

³ Bk. paragraf 1.11.

9.55 Açıktır ki, yeniden yapılandırılan işletmenin hak ve yükümlülüklerinin değerlendirilmesi, bu hak ve yükümlülüklerin ilişkisiz kişiler arasındaki ilişkileri yöneten ekonomik ilkeleri yansıtması gerekliliği temelinde yapılmalıdır (bk. paragraf 1.52 ve 1.53). Örneğin, yeniden yapılandırılmış bir işletme, yeniden yapılandırılma tarihinde hukuken kısa dönemli sözleşmelere sahip ya da ileride bunlara sahip olabilecek durumda olabilir. Bununla birlikte işletmenin geçmiş yıllardaki fiili işlemleri, uzun dönemli bir sözleşmenin varlığını, dolayısıyla da işletmenin sözleşmede gösterilenden daha kapsamlı haklara sahip olduğunu gösterebilecektir.

9.56 Karşılaştırılabilir nitelikteki hak ve yükümlülükler ile ilgili delil bulunmasındaki eksiklik durumunda iki taraf arasındaki işlemlerin emsallere uygunluk halinde hangi hak ve yükümlülükleri ortaya çıkarması gerektiğinin belirlenmesi zorunlu olabilecektir. Bu değerlendirme yapılırken geçmişteki olayların öneminin geç anlaşılabilceği hususu dikkate alınmalıdır (bk. paragraf 3.74).

B.2 Sinerji unsurunun rolü dâhil olmak üzere yeniden yapılandırmadan beklenen faydalar ve ticari gerekçelerin anlaşılması

9.57 OECD müzakere sürecine katılan iş çevreleri ÇÜİ'lerin, bunların ürünlerinin nitelikleri ve sektörleri ile bağlantılı olmaksızın, daha merkezi bir kontrol ve imalat yönetimi ile araştırma ve dağıtım işlevi için yapılarını yeniden organize etme ihtiyaçlarının arttığını belirtmişlerdir. Küreselleşen dünyadaki rekabet baskısı, ölçek ekonomilerinin sağladığı tasarruflar, uzmanlaşma ve verimlilik arttırma ihtiyacı ile maliyetlerin azaltılması önemli işletme yeniden yapılandırma nedenleri olarak açıklanmıştır. Bir mükellef tarafından, beklenen sinerji önemli bir yeniden yapılandırma gerekçesi olarak öne sürüldüğünde; bu mükellef için, yeniden yapılandırma kararı verildiği veya uygulandığı anda beklenen sinerji unsurlarının ne olduğunun ve hangi varsayımlar altında yapıldığının belgelenmesi yerinde bir uygulama olacaktır. Bu tür bir belgelendirme, grup seviyesinde yeniden yapılandırmaya ilişkin karar alma süreçlerini desteklemek üzere vergi dışı amaçlar için yapılabilir. 9 uncu maddenin amacı kapsamında, mükellefler tarafından beklenen sinerjinin, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasıyla işletme bünyesindeki etkilerinin belgelenmesi yerinde bir uygulama olacaktır. Öte yandan, beklenen sinerji işletme yeniden yapılandırılmasının anlaşılması bakımından önemli olabilecektir; bu durumda sonradan yapılan analizlerde geçmişteki olayların öneminin geç anlaşılabilceği hususu dikkate alınmalıdır (bk. paragraf 3.74).

9.58 İşletme yeniden yapılandırmasının beklenen sinerji nedeniyle yapılmış olabilmesi olgusu, yeniden yapılandırma sonrasında ÇÜİ grubunun kârını etkin bir şekilde arttırmasını beklediği anlamına gelmemektedir. Sinerji unsuru, ÇÜİ grubunun yeniden yapılandırma gerçekleştirilmeseydi gelecekte ortaya çıkabilecek durumla karşılaştırıldığında ilave bir kâr elde

etmesini sağlayabilecek, ancak yeniden yapılandırma öncesi durum ile karşılaştırıldığında bu ilave kârın ortaya çıkması, örneğin, yeniden yapılandırma; rekabet gücünü arttırmak yerine, bunu korumak amaçlı olarak yapılmışsa, zorunlu değildir. İlave olarak, beklenen sinerji her zaman gerçekleşmeyebilecek, bazı durumlarda daha fazla grup sinerjisi elde etmek için dizayn edilen global iş planlarının uygulanması, gerçekte ilave maliyet ve daha düşük verimliliğe yol açabilecektir.

B.3 Tarafların gerçekçi bir şekilde sahip olduğu diğer seçenekler

9.59 Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması ilişkisiz kişi kavramı üzerine oturtulmuş olup, ilişkisiz kişiler potansiyel bir işlemin hüküm ve şartlarını değerlendirirken işlemi gerçekçi bir şekilde sahip oldukları diğer seçeneklerle karşılaştıracaklar ve bu kişiler sadece daha cazip bir alternatif bulunmadığında söz konusu işleme gireceklerdir. Bir başka şekilde ifade etmek gerekirse, ilişkisiz kişiler bir işleme, işlem bunları bir sonraki en iyi seçeneklerinden daha kötü konuma getirmez ise gireceklerdir. Gerçekçi bir şekilde sahip olunan diğer seçeneklerin dikkate alınması, tarafların karşılıklı pozisyonlarını anlamak için yapılan karşılaştırılabilirlik analizi ile ilgili olabilecektir.

9.60 Bundan ötürü vergi idareleri, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasında her bir işlemi, bu işlemler Rehberin 1.65 no'lu paragrafı kapsamında kabul edilmedikçe, vergi idaresince mükellefler tarafından fiilen yapılandırılmış olarak değerlendirecektir. Bununla birlikte, mümkün olabilecek alternatif yapılandırmalar; kontrol edilen işlemin şartlarının (özellikle fiyatlandırma), kontrol dışı ve karşılaştırılabilir şartlar altında faaliyette bulunan ve aynı seçeneklerle karşılaşan bir mükellef açısından kabul edilebilir olup olmadığının değerlendirilmesinde dikkate alınacaktır. Daha kârlı bir yapılandırma şeklinin benimsenebilmesi mümkün olmakla birlikte; şayet mükellefin gerçekleştirdiği yapılandırmanın ekonomik özü şekli itibarıyla de farklı değilse ve yapılandırma ticari olarak da kabul edilebilir ise, bu durum vergi idaresini uygun bir transfer fiyatı belirlemekten caydıracak ve işlem vergi idaresince uygunsuz görülemeyecektir. Bununla birlikte, kontrol edilen işlemdeki tutar, alternatif yapılandırma şekillerinden elde edilebilecek kâr referans alınarak düzeltmeye tabi tutulabilir, zira ilişkisiz bir kişi sadece daha cazip bir alternatif olmadığında söz konusu işleme girecektir.

9.61 Bir işletmenin, emsallere uygunluk ilkesi kapsamında; yeniden yapılandırmanın şartlarının kabul edilmesine göre (devam eden ticaret ve piyasa şartları, değişik seçeneklerin kâr potansiyellerini ve yeniden yapılandırmaya ilişkin herhangi bir tazminat dâhil bütün geçerli şartları hesaba katarak) açık bir şekilde daha cazip olabilecek, yeniden yapılandırmaya gitmeme seçeneği dâhil olmak üzere gerçekçi bir ya da daha fazla seçeneğe sahip olduğu durumlar vardır. Bu durumlarda, ilişkisiz bir işletme yeniden yapılandırmanın şartlarını kabul etmeyebilecektir.

9.62 Aynı zamanda, emsallere uygun bir durumda, yeniden yapılandırılan işletme için yeniden yapılandırmanın şartlarının kabul edilmesi dışında, aşağıda Kısım E’de tartışıldığı şekilde sözleşmenin tazminatla ya da tazminatsız sona erdirilmesi gibi açık bir şekilde daha cazip seçenekler bulunmayabilir. Bu durum, uzun dönemli bir sözleşmede taraflardan birine cayma hakkı veren hükmün uygulanması ile ortaya çıkabilecektir. Sözleşmelerde her bir tarafa da sözleşmeden çıkma olanağı getirilmişse, sözleşmeden çıkan taraf bu hakkını; yüklendiği işlevi kullanmayı durdurmanın daha yararlı olması, bu işlevi kendi dâhili faaliyetlerine alması veya daha ucuz, etkin ya da daha kârlı olanakların araştırılması seçenekleri için kullanmıştır. Yeniden yapılandırılan işletmenin; haklarını, diğer varlıklarını veya devam eden işlerini bir başka tarafa devir ettiği hallerde, bu devirlerin ne şekilde tazmin edilebileceği aşağıda Kısım D’de tartışılmıştır.

9.63 Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili tarafların birbirine uyguladığı veya icap kıldığı şartların, bu tarafların her birinin kendi düzeyinde değerlendirilmesini gerektirir. İşlevlerin, varlıkların ve risklerin sınır aşan şekilde yeniden dağıtımı olgusu, ÇÜİ grubu düzeyinde sinerji elde etmeyi denemek gibi kabul edilebilir ticari gerekçelere bağlanmış olabilir, ancak bu durum, yeniden yapılandırılan her bir işletme açısından emsallere uygun hareket edilip edilmediği sorusuna yanıt vermemektedir.

9.64 Gerçekçi bir şekilde sahip olunan seçenekler kavramına yapılan vurgu, mükellefler için hipotetik bir şekilde sahip olunan bütün gerçekçi seçeneklerin belgelenmesi zorunluluğu yaratılması niyetiyle yapılmamıştır. Paragraf 3.81’de belirtildiği üzere, karşılaştırılabilirlik analizi yapılırken olası bütün güncel bilgi kaynaklarına gidilerek zahmetli ve yorucu araştırmalar yapılması zorunluluğu yoktur. Niyet, daha ziyade bir gösterge sağlanarak, ortada gerçekçi bir şekilde sahip olunan ve daha cazip bir seçenek bulunuyorsa bu seçeneğin yeniden yapılandırmanın şartlarının analizinde dikkate alınmasıdır.

C. Yeniden yapılandırmanın bir sonucu olarak kâr potansiyelinin yeniden dağıtımı

C.1 Kâr potansiyeli

9.65 İlişkisiz bir işletmenin, iş anlaşmalarındaki değişiklik sonucunda kâr potansiyelinin veya gelecekte elde edilecek beklenen getirisinin azalması nedeniyle tazmin edilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Emsallere uygunluk ilkesi sırf bir işletmenin gelecekte elde edeceği beklenen kârın azalması nedeniyle işletmenin tazminini gerektirmemektedir. Emsallere uygunluk ilkesini işletme yeniden yapılandırmalarına uygularken; değerli bir takım şeylerin (hak ve varlık gibi) transfer edilip edilmediği ve mevcut anlaşmaların ortadan kaldırılıp

kaldırılmadığı veya yeniden müzakere edilip edilmediği ile transfer, ortadan kalkma ve yeniden müzakerenin karşılaştırılabilir şartlar altında ilişkisiz işletmelerde tazmin edilip edilmediği soruları gündeme gelmektedir. Bu iki durum, aşağıda D ve E kısımlarında tartışılmıştır.

9.66 Bu Rehberde, “kâr potansiyeli” gelecekte elde edilmesi beklenen kâr anlamında kullanılmıştır. Bazı durumlarda bu zararları da kapsamaktadır. “Kâr potansiyeli” kavramı genellikle; gayrimaddi hakların veya devam eden işler veya muamelelerin transfer edilmesinin emsallere uygun tazminatının veya mevcut anlaşmaların ortadan kalkması veya yeniden müzakere edilmesi halinde bunların emsallere uygun tazminatın belirlenmesindeki değerlendirme süreçlerinde, bu tazminatların karşılaştırılabilir şartlar altındaki ilişkisiz işletmeler arasında ortaya çıkabildiği durumlarda, kullanılmaktadır.

9.67 İşletme yeniden yapılandırmaları bağlamında kâr potansiyeli, basitçe yeniden yapılandırma öncesi anlaşmalar sonsuza kadar devam etseydi ortaya çıkabilecek kâr/zarar olarak yorumlanmamalıdır. Bir işletme, yeniden yapılandırma esnasında ortada görülebilir bir hakka veya varlığa sahip değilse, tazmin edilecek bir kâr potansiyeline de sahip olmayacaktır. Diğer taraftan, yeniden yapılandırma esnasında dikkate değer ölçüde hak ve/veya varlığa sahip bir işletme, önemli ölçüde kâr potansiyeline de sahip olabileceğinden, bu kâr potansiyelinden vazgeçilmesinden dolayı uygun bir şekilde tazmin edilmelidir.

9.68 Yeniden yapılandırmanın kendisine bağlı tazminatın şeklinin emsallere uygun olup olmadığının belirlenmesi için; yeniden yapılandırmanın, ortaya çıkan değişikliklerin, bunların taraflarının işlev analizini nasıl etkilediğinin, yeniden yapılandırmanın ticari gerekçesinin ne olduğunun, yeniden yapılandırmadan beklenen yararların ve tarafların gerçekçi bir şekilde sahip olduğu diğer seçeneklerin, Kısım B’de tartışıldığı üzere anlaşılması önemlidir.

C.2 Kâr potansiyeli ve risklerin yeniden dağıtımı

9.69 Genellikle, işletme yeniden yapılandırmaları ilişkili kişilerin göreceli risk profillerinde değişikliğe neden olmaktadır. Risklerin yeniden dağıtılmasını, aşağıda Kısım D’de tartışıldığı üzere, değerli bir takım şeylerin transferi ve/veya aşağıda Kısım E de tartışıldığı üzere mevcut anlaşmaların sonlandırılması veya kapsamlı bir şekilde yeniden müzakere edilmesi takip edebilecektir. Risklerin transfer fiyatlandırması boyutuyla ilgili genel ilkeler bu Bölümün I inci Kısımında yer almaktadır.

9.70 Örneğin, tam sorumlu bir imalatçı, fason imalatçıya dönüştürülsün. Bu durumda, yeniden yapılandırma sonrasında fason imalatçının faaliyetleri için maliyet artı yöntemi ile belirlenecek fiyat emsallere uygun olarak değerlendirilebilecek iken, imalatçının hakları ve

varlıkları da dikkate alınarak, riskli kâr potansiyelinden vazgeçme ile sonuçlanan mevcut anlaşmalardaki değişikliğin emsallere uygun tazmininin gerekip gerekmediği farklı bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır.

9.71 Bir başka örnek vermek gerekirse, bir distribütör uzun dönemli bir anlaşma ile kendi riski altında faaliyetlerini yürütmektedir. Varsayalım ki, uzun dönemli bir anlaşma ile söz konusu işlemlerine ilişkin sahip olduğu haklar kapsamında işletme, yabancı ilişkili bir işletmenin, düşük riskli bir distribütörüne dönüştürülmeyi kabul etme veya etmeme olanağına sahip olup, düşük riskli distribütörlerin emsallere uygun tazminatının yıllık % 2 sabit bir kâr olduğu tahmin edilmekte, bunun üzerindeki kâr potansiyeli risklerle birlikte yabancı ilişkili kişiye atfedilmektedir. Bu örnek ile ilgili olarak, yeniden yapılandırmanın sadece mevcut anlaşmanın yeniden müzakeresi ile gerçekleştirildiği ve herhangi bir varlık transferinin olmadığı varsayılmıştır. Distribütörün bakış açısından sorun, yeni anlaşmanın (yeniden yapılandırma sonrası işlemlerin tazmini ve yeniden yapılandırmanın kendisinden kaynaklanan herhangi bir tazminat hesaba katıldığında) distribütörü, riskli ancak gerçekçi alternatiflerine göre daha iyi bir konuma getirip getirmediğidir. Şayet getirmemişse bu durum, yeniden yapılandırma sonrası anlaşmanın yanlış fiyatlandırıldığı veya distribütörün yeniden yapılandırılması dolayısıyla uygun bir şekilde tazmin edilmesi ihtiyacı içinde bulunduğu ilave bir tazminat durumunun varlığı anlamına gelecektir. Yabancı ilişkili kişinin bakış açısından ise sorun, distribütörün aynı faaliyeti yeni kapasite ile sürdürdüğü bir durumda emsallere uygun riski kabul edip etmeyeceği ve ederse hangi ölçüde kabul edeceğidir.

9.72 Emsallere uygunluk durumunda yanıt; tarafların haklarına ve diğer varlıklarına, distribütörün kâr potansiyeline ve her iki iş modeli (tam sorumlu ve düşük riskli distribütör) ile bağlantılı olarak ilişkili kişilere ve ayrıca yeni anlaşmanın beklenen geçerlik süresine bağlı olacak gibidir. Distribütörün bakış açısı aşağıdaki örnekte gösterilebilir.

Not: Bu örnek yalnızca açıklayıcı mahiyettedir. Bu örnek en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçimi, işlem kümeleri veya distribütör faaliyetlerinin emsallere uygun tazminat oranı ile ilgili olarak bir şey söylemek niyetinde değildir. Bu örnekte, distribütörün risklerindeki değişikliğin, riskleri taraflar arasında dağıtan mevcut dağıtım anlaşmasının yeniden müzakere edilmesinden kaynaklandığı varsayılmıştır. Bu örnek distribütörün bakış açısından açıklanmıştır. Her ne kadar transfer fiyatlandırması analizinde her iki tarafında bakış açılarının hesaba katılması gerekmekte ise de, örnekte yabancı ilişkili kişinin (ana işletme) bakış açısı hesaba katılmamıştır.

Distribütörün dönüşüm öncesi kârları: geçmiş beş yılın tarihi verileri	Distribütörün gelecek üç yılda beklediği kâr	Distribütörün dönüşüm sonrası kârları
(tam riskli faaliyetler)	(eğer tam riskli kalırsa, bunu yapmak için gerçekçi bir şekilde seçeneklere sahip olduğu varsayılmıştır)	(düşük riskli faaliyetler)
(net kâr marjı/satışlar)	(net kâr marjı/satışlar)	(net kâr marjı/satışlar)
Olay 1: Yıl 1: (- %2) Yıl 2: + %4 Yıl 3: + %2 Yıl 4: %0 Yıl 5: + %6	[-%2 den + %6 ya] Bu aralıkta önemli belirsizlikler ile	Her yıl için garanti +%2 kâr
Olay 2: Yıl 1: + %5 Yıl 2: + %10 Yıl 3: + %5 Yıl 4: + %5 Yıl 5: + %10	[%5 den + %10 a] Bu aralıkta önemli belirsizlikler ile	Her yıl için garanti +%2 kâr
Olay 3: Yıl 1: + %5 Yıl 2: + %7 Yıl 3: + %10 Yıl 4: + %8 Yıl 5: + %6	[%0 dan + %4 e] Bu aralıkta önemli belirsizlikler ile (ör. yeni rekabet baskısı nedeniyle)	Her yıl için garanti +%2 kâr

9.73 Bir numaralı olayda, distribütör önemli ölçüde belirsiz kâr potansiyelinden, göreceli olarak düşük fakat sabit bir kâr karşılığında vazgeçmektedir. İlişkisz bir işletmenin bunu yapıp yapmayacağı; her iki senaryo altındaki beklenen getirisine, risk tolerans seviyesine, gerçekçi bir şekilde sahip olduğu diğer seçeneklere ve yeniden yapılandırmanın kendisinden kaynaklanan olası tazminata bağlıdır. İki numaralı olayda ise, distribütör ile aynı konumdaki ilişkisz tarafların, diğer türlü davranma konusunda seçenekleri bulunduğunda, risklerin ve ilişkili kâr potansiyelinin ilave bir tazminat olmaksızın yeniden dağıtılmasını kabul etmesi beklenmeyebilecektir. Üç numaralı olay ise, yapılacak analizin; devam eden kâr potansiyelini ve ekonomik ve ticari çevrede önemli bir değişiklik olduğunda sadece tarihi verilere bağlı kalmanın yetersizliğini hesaba katması gerektiğini açıklamaktadır.

D. Değer transferi (varlık veya devam eden faaliyetler gibi)

9.74 Aşağıda D.1'den D.3'e kadar olan kısım, işletme yeniden yapılandırmalarında ortaya çıkan bazı tipik transferlere; maddi duran varlık transferine, gayrimaddi varlık transferine ve devam eden faaliyetlerin transferine ilişkin tartışmaları içermektedir.

D.1 Maddi duran varlıklar

9.75 İşletme yeniden yapılandırmaları, yeniden yapılandırılan işletmeden yabancı ilişkili kişiye maddi duran varlık (ekipman) transferini gerektirebilir. Her ne kadar, duran varlık transferlerinin transfer fiyatlandırması uygulamalarında herhangi bir zorluk yaratmadığına genel olarak inanılsa da, yeniden yapılandırılan imalatçıdan veya distribütörden, yabancı ilişkili kişiye veya ana işletmeye, yeni bir iş modeli veya tedarik zinciri düzenlemeleri uygulaması ile sahipliği bunlara geçecek şekilde transfer edilen stokların değerlemesi ile ilgili genel bir sorun bulunmaktadır.

Örnek

Not: Aşağıdaki örnek sadece stok transferinin değerlemesi etrafındaki sorunları göstermek amaçlıdır. Bu örnekte, vergi idareleri tarafından dikkate alınması gereken belirli bir yeniden yapılandırma şekli olup olmadığı veya bunun emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu olup olmadığı konularında bir şeyler söylemek niyeti bulunmadığı gibi, belirli bir transfer fiyatlandırması yönteminin yeniden yapılandırma operasyonlarında kullanılmasını önerme niyeti de bulunmamaktadır.

9.76 Bir mükellefin, ÇUİ grubunun bir üyesi ve tam sorumlu imalatçısı ve distribütörü olarak çalıştığı varsayalım. Yeniden yapılandırma öncesi iş modeline göre, mükellef hammaddeyi satın almakta, maddi duran varlıklarını ve sahip olduğu veya kiraladığı/lisansını aldığı gayrimaddi hakları kullanarak üretim yapmakta, bitmiş ürünlerin pazarlama ve dağıtım işlevini yüklenmekte ve ürünleri üçüncü kişi müşterilere satmaktadır. Mükellef, bunu yaparak, stok riski, değersiz ve şüpheli tahsilât riski ve pazar riski gibi bir takım riskleri yüklenmektedir.

9.77 Varsayalım ki, yeniden yapılandırma gerçekleşsin ve mükellef fason imalatçı ve sınırlı sorumlu distribütör konumuna gelmiş olsun. Yeniden yapılandırmanın bir parçası olarak yabancı ilişkili bir işletme, bir takım ticari ve pazarlama amaçlı gayrimaddi hakları mükellef de dâhil olmak üzere değişik ilişkili kişilerden devir almak üzere kurulmuştur. Yeniden yapılandırmanın bir başka boyutunda ise, hammadde yabancı bir ilişkili kişiden temin edilecek olup, bunlar mükellefin fabrika binasında imalatla kullanılmak üzere konsinye olarak yer alacak ve imalat bir ücret karşılığında yapılacaktır. Bitmiş ürün stoku, yabancı ilişkili kişiye ait olacak ve üçüncü kişi müşterilere satış yapılması esnasında ürünlerin sahipliği mükellefe geçecektir (Mükellef, bitmiş ürünleri müşteriye satış esnasında satın alacaktır). Bu yeni iş modeli altında, daha önce mükellefin üstlendiği stok riskini yabancı ilişkili kişi taşımaya başlayacaktır.

9.78 Yeniden yapılandırma öncesi durumdan yeni duruma geçmek için, yeniden yapılandırmanın tamamlandığı anda mükellefin bilançosunda bulunan hammaddelerin ve bitmiş ürünlerin, yabancı ilişkili kişiye transfer edildiği varsayalım. Bu durumda, stokların bu dönüşüm ile ilgili emsallere uygun transfer fiyatının nasıl belirleneceği sorunu ortaya çıkmaktadır. Bu, bir iş modelinden bir diğerine yapılan bütün dönüşümlerde tipik olarak karşılaşılabilecek bir sorundur. Farklı vergilendirme alanlarında bulunan ilişkili kişiler arasındaki stok transferlerine emsallere uygunluk ilkesi uygulanır. Uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçilmesi tarafların karşılaştırılabilirlik analizine (işlev analizi dâhil) bağlı olacaktır. İşlev analizi, transferin gerçekleştiği geçiş dönemini de kapsamalıdır. Yukarıdaki örnekte;

- Hammadde ve bitmiş ürünler için emsallere uygun bedelin tespitinde başvurulabilecek mevcut seçeneklerden biri; karşılaştırılabilirlik faktörlerini sağladığı ölçüde kontrol dışı fiyatların temel alınmasıyla ve kontrol dışı işlemin şartları ile yeniden yapılandırmanın ortaya çıktığı bağlamda gerçekleştirilen transferin şartlarının karşılaştırılabildiği ölçüde, KFY'nin referans alınması olabilir.
- Bitmiş ürünler için emsallere uygun transfer fiyatının tespitinde diğer olanaklardan biri de, müşterilere uygulanan yeniden satış fiyatından, hâlâ görülmeye devam edilen pazarlama ve dağıtım işlevinin emsallere uygun tazmin tutarının çıkarılmasıdır.
- Bir diğer olasılık; imalat maliyetlerinden başlanarak bunun üzerine, imalatçının görmüş olduğu işlevlere, kullandığı varlıklara ve stoklara bağlı olarak yüklediği risklerin emsallere

uygun tazmin tutarının eklenmesidir. Bununla birlikte, emsallere uygun kâr unsurunun maliyetlere eklenmesinde, stokların piyasa değerinin çok düşük olduğu olaylar da bulunabilir.

9.79 Uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçilmesi kısmen işlemin hangi bölümünün daha az karmaşık olduğuna ve daha yüksek kesinlikle değerlendirilebileceğine bağlıdır (Bir imalatçı tarafından pazarlama ve satış işlevlerinin, bu işlevlerini görmek için kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler dikkate alınarak, görülmek üzere ortada bulunması hali). Test edilen tarafın seçimiyle ilgili olarak, bk. paragraf 3.18-3.19.

D.2 Gayrimaddi haklar

9.80 Gayrimaddi hak transferleri, transfer edilen varlığın tanımlanması ve değerlendirilmesi konularında zorluklar ortaya çıkarmaktadır. Tanımlama zorluğu; bütün değerli gayrimaddi hakların yasal koruma ve kayıt altına alınma zorunluluğu bulunmamasından ve bunların bazılarının muhasebede de kayıtlı olmamasından kaynaklanmaktadır. Gayrimaddi haklar; patent, marka, ticari isim, dizayn veya model gibi endüstriyel varlıkların, edebi, artistik ve bilimsel çalışmalara (yazılım dâhil) ilişkin telif hakları ile teknik bilgi ve ticari sır gibi fikri mülkiyet haklarının kullanım hakkını potansiyel olarak içeren haklardır. Gayrimaddi haklar; tüketici listesi, dağıtım kanalları, kendine has isimler, semboller ve resimleri de kapsayabilecektir. İşletme yeniden yapılandırılmalarının analizinin önemli bir parçasını; eğer varsa transfere konu edilen önemli gayrimaddi varlıkların belirlenmesi, tanımlanması, bunların ilişkisiz taraflar tarafından tazmin edilip edilmeyeceği ve bunların emsallere uygun bedelinin ne olduğu oluşturmaktadır.

9.81 Gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların transferindeki emsallere uygun bedelin tespiti konusunda, gerek devreden ve gerekse de devralan tarafın bakış açısı dikkate alınmalıdır (bk. paragraf 6.14). Emsallere uygun bedel; miktar, süre, gayrimaddi hakkın kullanımı sonucunda beklenen getirinin elde edilme riski, gayrimaddi hakkın doğası, bu hakka bağlanmış olabilecek sınırlamalar (Bu şekildeki sınırlamalar; kullanma, coğrafi alan ve süre sınırlamaları olabilir.), gayrimaddi hak yasal koruma altında ise alanı ve kalan süresi, hakka bağlı münhasırlık durumu gibi birçok unsura bağlıdır. Gayrimaddi hakkın değerlendirilmesi karışık ve belirsiz olabilir. Kısım VI ve VIII'de yer alan gayrimaddi haklara ve maliyet katılım anlaşmalarına ilişkin ilkeler işletme yeniden yapılandırılmalarının içeriğine de uygulanabilir.

D.2.1 Yerel faaliyetlere ilişkin gayrimaddi hakların merkezi bir birime (yabancı ilişkili kişi) devri

9.82 İşletme yeniden yapılandırılmaları bazen, daha önce bir veya birden fazla yerel işletme tarafından sahip olunan ve kullanılan gayrimaddi hakların, bir başka vergilendirme alanında yerleşik bir merkezi işletmeye transferini içermektedir (Ör. ana işletme olarak faaliyette bulunan yabancı ilişkili kişi veya gayrimaddi varlık işletmesi (GMV işletmesi) olarak adlandırılmaktadır). Transfer edilen gayrimaddi varlık, devreden açısından veya bir bütün olarak ÇÜİ için değerli olabileceği gibi olmayabilecektir de. Bazı durumlarda devreden, devredilen gayrimaddi hakkı başka bir hukuki şekil altında (ör. devreden, devralandan alacağı lisansla veya bir sözleşme ile gayrimaddi varlığın sınırlı bir kullanım hakkına; imalat anlaşmalarında olduğu gibi transfer edilen patentlerin kullanılmaya devam edileceğinin belirtilmesi yoluyla veya bir dağıtım anlaşmasında olduğu gibi transfer edilen markanın kullanılmaya devam edileceğinin belirtilmesi yoluyla, sahip olabileceği gibi) kullanmaya devam ederken, diğer bazı durumlarda da devam etmemektedir.

9.83 ÇÜİ grubu, gayrimaddi hakların yönetimi ve sahipliğini merkezileştirmek konusunda kabul edilebilir ticari gerekçelere sahip olabilir. Örneğin, yeniden yapılandırma bağlamında gayrimaddi hak transferlerine, ÇÜİ grubu içindeki imalat yerlerinin uzmanlaşması eşlik etmektedir. Yeniden yapılandırma öncesi ortamda, her bir imalat birimi bir dizi gayrimaddi hakkın sahibi ve yöneticisi konumunda olabilir. Örneğin, imalat birimleri geçmişte üçüncü kişileri, bunların sahip olduğu gayrimaddi hakları ile birlikte satın almıştır. Global bir iş planında, her bir imalat biriminin, patent sahipliğinde değil, imalat süreci veya coğrafi bölgede uzmanlaşması gerekebilmektedir. Bu tür bir yeniden yapılandırmanın sonucu olarak, ÇÜİ grubunun yerel düzeyde sahip olunan ve yönetilen patentleri, merkezi bir birime devredilebilecek, bu birim de sözleşmeye dayalı haklar (lisanslama veya imalat anlaşmaları) yoluyla patentleri, yeni rekabet alanlarında ürünlerin üretiminde kullanılmak üzere, gayrimaddi hakkın başlangıçtaki sahibine veya grubun bir başka üyesine, bunların geçmişteki sahiplik durumu ile ilişkili olmaksızın, grubun bütün imalat birimlerine verebilecektir.

9.84 Emsallere uygunluk ilkesi; ilişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan ve icap kılınan şartların, bu işletmelerin her birinin kendi seviyesinde değerlendirilmesini gerektirir. Gayrimaddi hakların merkezileştirilmesi olgusu, ÇÜİ düzeyinde kabul edilebilir ticari gerekçelere bağlanmış olabilirse de, bu durumun varlığı devir veya transferin, gerek devralan ve gerekse de devreden açısından emsallere uygun olup olmadığı sorusuna yanıt vermemektedir.

9.85 Yerel işletmelerin sahip oldukları gayrimaddi hakları yabancı ilişkili kişiye devir ettikleri ancak farklı bir hukuki yapı (ör. bir lisans gibi) içinde gayrimaddi hakları kullanmaya devam

ettikleri olaylarda da, devrin şartları, gerek devralan ve gerekse de devredenin bakış açısıyla değerlendirilmelidir. Özellikle, karşılaştırılabilir ilişkisiz işletmelerin, uygulanan fiyatla gayrimaddi hakları devir alıp almayacağı veya devir edip etmeyeceği araştırılmalıdır (bk. paragraf 9.81). Yeni sahipliğe yol açan devrin ve devir edilen varlıkların kullanımına devam edilmesinin emsallere uygun tazminin belirlenmesinde, devredilen gayrimaddi varlıkla ilgili olarak; tarafların yüklendiği işlevler, kullanıldığı varlıklar ve yüklendiği risklerin hesaba katılması gerekmektedir. Birçok ülke tarafından, işletme yeniden yapılandırılmalarında yabancı ilişkili kişilerin işlevlerine, varlıklarına ve risklerine ilişkin bilgilerin idarelere sunulmadığı bir sorun olarak ifade edilmektedir.

9.86 Bir işletmenin yeniden yapılandırmasıyla ilgili olarak ortaya çıkan ve gayrimaddi varlık transferini ve yeni bir anlaşma kapsamında devredenın söz konusu gayrimaddi hakkı kullanmaya devam etmesini içeren bir durumda, işlemin emsallere uygun olup olmadığının tespiti için taraflar arasındaki ticari anlaşmanın bütünlüğünün araştırılması gerekmektedir. İlişkisiz bir işletmenin bir varlığı transfer ettikten sonra onu kullanmaya devam etme niyeti varsa, gelecekte kullanımın şartları (ör. bir lisans anlaşmasında), devrin şartları ile bir arada müzakere edilmelidir. Gerçekte, gayrimaddi hakkın devrinin emsallere uygun bir şekilde tazmin edilmesinin belirlenmesi ile yeniden yapılandırma sonrası gayrimaddi hak transferiyle ilgili işlemlerin (gelecekte varlık kullanımına devam edilmesi için devreden tarafından ödenecek lisans ücreti ve varlığın gelecekteki kullanımının devredende oluşturması beklenen kârlılık) emsallere uygun bir şekilde tazmin edilmesinin belirlenmesi arasında ilişki bulunmaktadır. Örneğin, 100 birime N yılında patent devrini içeren bir anlaşmada buna eşlik edecek şekilde devredenın patenti yıllık 100 birimlik royalti karşılığında 10 yıllık bir süre için kullanmaya devam edeceği öngörülmüşse, bu durum emsallere uygun olarak değerlendirilemeyecektir.

D.2.2 Değeri henüz ortaya çıkmamış bir gayrimaddi varlığın transfer edilmesi

9.87 İşletme yeniden yapılandırmaları bağlamında bir gayrimaddi hak devredildiği anda, gayrimaddi hak değerini tam olarak oluşturmamışsa (kullanım öncesi geliştirilme aşaması), özellikle satış işlemi sırasında yapılan değerlemede dikkate alınan gelecekte beklenen kâr düzeyi ile devralan tarafından gayrimaddi hak kullanımına bağlı olarak elde edilen gerçek kâr arasında önemli bir boşluk bulunduğunda, sorunlar da ortaya çıkmaktadır. İşlem tarihinde gayrimaddi hakkın değeri belirsiz ise, emsallere uygun fiyatın nasıl belirleneceği sorunu da ortaya çıkmaktadır. Sorun mükellef ve vergi idaresi tarafından, karşılaştırılabilir şartlar altında, işlemin fiyatlanmasındaki değerlendirme belirsizliği dikkate alınarak, ilişkisiz bir işletmenin ne yapacağı referans alınarak çözümlenmelidir. Paragraf 6.28-6.35 ve Bölüm VI'nın ekinde yer alan "Gayrimaddi haklar ve yüksek belirsizlikteki değerlemelere ilişkin örnekler"e bakınız.

9.88 Bu açıklamalar sonrasında ana sorun; başlangıçtaki değerlemenin emsallere uygunluk halinde taraflar için fiyat düzeltme mekanizmasını gerektirecek ölçüde belirsiz olup olmadığının veya değerdeki değişikliğin işlemin yeniden müzakere edilmesine yol açacak şekilde çok esaslı olup olmadığının belirlenmesidir. Bu durum gerçekleştiğinde vergi idaresi, düzeltmeyle ilgili hükümler veya emsallere uygunluğu karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerden sağlanacak olan işlemin yeniden müzakeresi temelinde, gayrimaddi varlıkların transferinin emsallere uygun fiyatının belirlenmesinde haklı bir konumda olabilecektir. Diğer durumlarda; yani emsallere uygunluğun sağlanmasının taraflar için fiyat düzeltme hükmünü gerektirecek şekilde başlangıçtaki değerlemenin yeterli ölçüde belirsiz olduğu veya anlaşma hükümlerinin yeniden müzakere edilmesi gerekliliğini doğurduğu hallerde, vergi idaresince, geçmişteki olayların öneminin geç anlaşılabilmesi hususu dikkate alınarak düzeltmenin yapılması için de neden bulunmayacaktır. İşlem gerçekleştiği zaman belirsizliğin bulunması, tek başına, üçüncü tarafların ne yapacakları veya aralarında hangi anlaşmaya varacakları hesaba katılmaksızın, geçmişe yönelik bir düzeltmeyi gerektirmeyecektir.

D.2.3 Yerel gayrimaddi varlıklar

9.89 Yerel düzeyde tam yetkili olarak yürütülen faaliyetler, sınırlı sorumluluk, sınırlı gayrimaddi hak kullanımı ve düşük tutarlı tazmin gerektiren faaliyetlere dönüştürüldüğünde; bu dönüşümün, yeniden yapılandırılan yerel işletmenin, yabancı ilişkili kişiye tüketici listesi gibi değerli gayrimaddi haklarının da devrini gerektirip gerektirmediği ve geride yerel faaliyetlerde kullanılmak üzere yerel gayrimaddi hakların kalıp kalmadığı soruları gündeme gelecektir.

9.90 Özellikle, tam yetkili bir distribütörün, sınırlı sorumlu bir distribütöre ya veya komisyoncuya dönüştüğü hallerde; distribütörün yerel pazarlama amaçlı gayrimaddi hakları yeniden yapılandırma öncesinde yıllar boyunca geliştirip geliştirmediğinin, geliştirmişse bu gayrimaddi hakların doğası ve değerinin ne olduğunun ve bunların ilişkili kişiye devredilip devredilmediğinin araştırılması önemli olabilecektir. Yerel gayrimaddi hakların varlığı ve bunların da yabancı ilişkili kişiye devredildiği belirlendiğinde, iki ilişkisiz işletmenin karşılaştırılabilir şartlar altında hangi anlaşmaya varacakları temelinde, devrin nasıl tazmin edileceğini belirlemek üzere emsallere uygunluk ilkesi uygulanmalıdır. Diğer taraftan, yerel gayrimaddi hakların varlığı ve bunların yeniden yapılandırılan işletmede kaldığı tespit edildiğinde, bunlar yeniden yapılandırma sonrası işlemlerin işlev analizinde hesaba katılmalıdır. Bunlar, yeniden yapılandırma sonrası kontrol edilen işlemlere en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin uygulanmasını, yöntemin seçimini ve gayrimaddi hakkın ömrü boyunca, yeniden

yapılandırılan işletmenin bunların kullanımıyla ilgili olarak yabancı ilişkili kişi tarafından ayrıca yapılacak royalti ödemeleri gibi ödemeler yoluyla tazminini, duruma göre etkileyebilecektir.⁴

D.2.4 Sözleşmeye dayalı haklar

9.91 Sözleşmeye dayanan haklar da değerli bir gayrimaddi hak olabilecektir. Sözleşmeye dayalı olan değerli bir hak ilişkili kişiler arasında transfer edildiğinde bu durum, emsallere uygunluk ilkesi kapsamında gerek devralanın ve gerekse de devreden devredilen hakka atfettikleri değer de dikkate alınarak tazmin edilmelidir.

9.92 Vergi idareleri uygulamada karşılaştıkları, bir işletmenin kendisine yararlı olan bir sözleşmeyi, yabancı ilişkili kişinin benzer bir anlaşmaya girmesine ve bu yabancı işletmenin anlaşmaya bağlı kâr potansiyelinden yararlanmasına olanak sağlamak üzere gönüllü olarak sonlandırmaları durumlarına dikkatleri çekmektedir. Örneğin, A Şirketinin, ilişkisiz müşterilerle, uzun dönemli, değerli ve kâr potansiyeli yüksek anlaşmaları bulunduğu varsayalım. Zaman içinde belirli bir anda, A, gönüllü olarak müşterilerle yaptığı bu anlaşmaları sonlandırmış ve müşteriler yasal veya ticari zorunluluklarla benzer anlaşmalara, A'nın da üyesi olduğu ÇÜ grubunun bir başka üyesi olan yabancı B Şirketi ile girmişlerdir. Sonuç olarak, A tarafından geçmişte kullanılan sözleşmeye dayalı haklar ve bunlara bağlı kâr potansiyeli şimdi B tarafından kullanılmaktadır. Olgusal durum, B'nin müşterilerle sözleşmeye sadece A'nın kendi faydasına olan haklarından vazgeçtiğinde girebileceğini ve A'nın müşterilerle olan sözleşmesini sonlandırırken müşterilerin yasal ve ticari zorunluluk kapsamında benzer sözleşmeleri B ile yapmak zorunda kalacaklarını bildiğini gösterdiğinde bu durum üç taraflı bir işlemi içerecek ve bu şekilde A tarafından vazgeçilen sözleşmeye dayalı değerli hakların A ve B'nin her ikisinin de bakış açısından değerine bağlı olarak emsallere uygun şekilde tazmin edilmesi gerekebilecektir.

⁴ Bu Bölümün III üncü Kısımında yer alan yeniden yapılandırma sonrası işlemlerin tazminine ilişkin tartışmalara bakınız.

D.3 Faaliyetlerin transferi (Devam eden faaliyetler)

D.3.1 Faaliyet transferinin değerlendirilmesi

9.93 İşletme yeniden yapılandırmaları bazen devam eden faaliyetlerin, yani ekonomik olarak bütünleşmiş bir işletme biriminde yerine getirilmekte olan işlerin devrini kapsamaktadır. Devam eden faaliyetlerin devrinin bu bağlamdaki anlamı; belirli işlevlerin yerine getirilmesi ve risklerin yüklenilmesi yeteneği ile ilişkili varlıkların devredilmesidir. Bu işlevler, varlıklar ve riskler diğerlerinin yanında; maddi ve gayrimaddi varlıkları, belirli varlıkların elde tutulmasıyla ilgili sorumlulukları ve görülen AR-GE ve imalat gibi belirli işlevleri, transferden önce devreden taşıdığı faaliyetleri sürdürme kapasitesini ve herhangi bir kaynağı, yeteneği ve hakkı içerisine almaktadır. Devredilen faaliyetlerin değerlendirilmesi; karşılaştırılabilir şartlar altında ilişkisiz taraflarca tazmin edilmesi beklenen bütün değerli unsurların dikkate alınmasını gerektirmektedir. Örneğin, bir iş biriminin devrini içeren bir işletme yeniden yapılandırmasında, diğer unsurların yanında bu iş biriminde deneyimli araştırma ekibi ile birlikte bir araştırma ünitesi de yer aldığında, bu faaliyetin değerlendirilmesinde araç ve gerecin değeri ve eğer varsa iş gücünün değeri konularında emsallere uygun bir şekilde anlaşma yapılması beklenir.

9.94 Faaliyetlerin devriyle ilgili emsallere uygun bedelin tespitinde her bir unsurun ayrı ayrı değerlerinin toplamının toplam transfer değerinin belirlenmesinde dikkate alınması zorunluluğu bulunmamaktadır. Özellikle, faaliyetlerin devri aynı zamanda birden çok ilişkili varlık, risk ve işlevin transferini de içeriyorsa, bunların yekûn olarak bir arada değerlendirilmesi, faaliyetin emsallere uygun bedelinin ölçümüne en güvenilir şekilde ulaşmak için zorunlu olabilmektedir. İlişkisiz işletmeler arasındaki işletme satın alma işlemlerinin değerlendirilmesinde kullanılan yöntemler, ilişkili kişiler arasındaki faaliyetlerin devrinin değerlendirilmesinde kullanışlı olabilir.

9.95 Örneğin, ÇUİ grubunun bir üyesi olan M1, geçmişte imalat faaliyetlerini yürütmüş ve daha sonra bu faaliyet bir başka grup üyesi olan M2'ye, imalat yeri avantajından yararlanmak üzere yüklenmiştir. M1, M2'ye makinelerini, stoklarını, patentlerini, imalat sürecini, teknik bilgi ile tedarikçiler ve müşterilerle yapılan önemli sözleşmeleri devretmiştir. M1'in bazı çalışanları da, M2'ye devraldığı imalat sürecini başlatabilmesi için devredilmiştir. Bu şekildeki bir transferin, faaliyet devri olarak ilişkisiz işletmeler arasında ortaya çıkması beklenen bir durum olduğu kabul edilmiştir. Emsallere uygun bedelin tespiti için; ilişkili kişiler arasındaki bu transfer, ilişkisiz işletmeler arasında gerçekleştirilen birbirinden bağımsız varlıkların transferi ile değil, bunlar arasındaki faaliyet devirleri ile karşılaştırılmalıdır.

D.3.2 Zarar edilen faaliyetler

9.96 Yeniden yapılandırmada; işlevleri, varlıkları ve riskleri ortadan kalkan her hangi bir işletme, gelecekte elde edilmesi beklenen getiriye her durumda kaybetmemektedir. Bazı yeniden yapılandırma durumlarında, şartlar öyle olabilir ki, kâr elde etme potansiyelinin kaybedilmesinden ziyade, yeniden yapılandırılan işletme zarar elde etme olasılığından korunmaktadır. Yeniden yapılandırmayı kabul eden ve işlev, varlık ve risklerini devreden işletme için bu durum, işin tamamen terk edilmesi seçeneğine göre daha iyi bir olanak olabilmektedir. Şayet yeniden yapılandırılan bir işletme, yeniden yapılandırmanın olmadığı bir durumda gelecekte zarar edeceğini bekliyorsa (ör. imalat, düşük maliyetli ithalat rekabeti nedeniyle ekonomik olmaktan çıkıyorsa), gerçekte, mevcut işletme faaliyetlerinin (kâr fırsatının) kaybı dışında, yeniden yapılandırmadan kaynaklanan herhangi bir kâr fırsatının kaybı olmayabilecektir. Bu şartlar altında yeniden yapılandırma, yeniden yapılandırılan işletmeye, gelecekteki zararların yeniden yapılandırma maliyetini aştığı durumlarda bu zararları azalttığı ve ortadan kaldırdığı ölçüde yararlı olabilecektir.

9.97 Sorun, devralanın, devreden tarafından zarar edilen faaliyetleri devraldığı için tazmin ediliş edilmeyeceğidir. Bu soruya verilecek yanıt; ilişkisiz bir işletmenin karşılaştırılabilir şartlar altında zarar edilen faaliyetlerden kurtulmak için ödeme yapmaya istekli olup olmayacağının veya bunların faaliyeti durdurmak gibi diğer seçenekleri dikkate alıp almayacağının ve üçüncü bir kişinin zarar eden bir faaliyeti devralıp almayacağının (ör. zarar eden faaliyet kendi faaliyetleri ile sinerji yaratacaktır) ve devralacaksa hangi şartlar altında (ör. tazminat konusu) bunun yapılacağının tespiti ile bağlantılıdır. Bazı durumlar olabilir ki, devreden tarafından faaliyeti durdurmanın finansal maliyetleri ve sosyal riskleri dikkate alındığında devreden taraf faaliyetini dönüştürmek üzere harekete geçecek ve ihtiyaç duyulabilecek işçi çıkarma planlarının gerçekleşmesi halinde bunun tazminatından sorumlu olmak üzere faaliyeti devralan tarafa bir ödeme yapmayı daha avantajlı görebilecektir.

9.98 Zarar edilen faaliyetlerin, aynı mükellefin diğer faaliyetleri ile sinerji yarattığı hallerde durum farklı olabilecektir. Bazı durumlarda, bütün olarak grup dikkate alındığında sağladığı yararlar nedeniyle zarar edilen faaliyet devam ettirilebilmektedir. Bu durumda, zarar edilen faaliyeti devam ettiren işletmenin, bunun devamından fayda sağlayanlar tarafından tazmin edilme gerekliliğinin emsallerle uygun olup olmadığı sorusu ortaya çıkmaktadır.

D.4 İmalatın dışarıya kaydırılması (Outsourcing)

9.99 İmalatın dışarıya kaydırıldığı durumlarda; taraflardan biri gönüllü olarak yeniden yapılandırmaya gitmeye karar verebilecek olup, bu karar ile yeniden yapılandırma maliyetlerine katlanılarak gelecekte tasarruf edilmesi beklenmektedir. Örneğin, maliyetlerin genel olarak yüksek olduğu bir yerde imalat ve satış yapan bir mükellef, imalat faaliyetlerini daha düşük maliyetle üretim yapılan yabancı ilişkili bir işletmenin bulunduğu yere kaydırmaktadır. Yeniden yapılandırmaya ilave olarak mükellef, bu ilişkili kişi tarafından imal edilecek ürünleri satın alacak ve üçüncü kişi müşterilerine satmaya devam edecektir. Yeniden yapılandırma, mükellef için yeniden yapılandırma maliyetlerine katlanılmasını gerektirmesinin yanında, aynı zamanda (mükellefin) kendi imalat maliyetleri ile karşılaştırıldığında gelecekte maliyet tasarrufu elde edilmesine de olanak sağlayabilmektedir. İlişkisiz işletmeler arasında gerçekleştirilen imalatın dışarıya kaydırılması işlemlerinden devreden beklediği maliyet avantajı yeniden yapılandırma maliyetini aştığı sürece, devralanın devredeni tazmin yükümlülüğü de doğmayacaktır.⁵

E. Yeniden yapılandırılan işletmenin mevcut anlaşmalarının sonlandırılması ve kapsamlı olarak yeniden müzakeresi bağlamında tazmin edilmesi

9.100 Yeniden yapılandırma bağlamında mevcut bir anlaşmanın sonlandırılması veya kapsamlı bir şekilde yeniden müzakere edilmesi halinde, yeniden yapılandırılan işletme, yeniden yapılandırma maliyetleri (varlıkların zarar yazılması, işçi sözleşmelerinin ortadan kalkması), dönüşüm maliyetleri (mevcut faaliyetlerin diğer müşterilerin ihtiyaçlarına uygun hale getirilmesi) ve/veya kâr potansiyelinde azalma nedenleriyle kayıplarla karşılaşabilecektir. Yeniden yapılandırmada mevcut anlaşmalar genellikle taraflar arasında kâr potansiyelinin yeniden dağıtımının bir sonucu olarak ve tarafların risk profillerinde değişiklik olacak şekilde yeniden müzakere edilmektedir. Örneğin, tam yetki veren bir dağıtım anlaşması, düşük riskli bir dağıtım anlaşmasına veya komisyonculuk sözleşmesine dönüştürülmekte; tam yetki içeren bir imalat anlaşması da, fason imalat anlaşmasına dönüştürülmektedir. Bu durumlarda, benzer şartlar altındaki ilişkisiz işletmelerin yeniden yapılandırılan işletmeye ödenen tazminatı kabul edip etmeyeceği (ederlerse bunun nasıl belirlenmesi gerektiği) hususunda sorular ortaya çıkmaktadır.

⁵ Paragraf 9.148-9.153'de, faaliyet yerinin sağladığı tasarrufların taraflar arasında emsallere uygun paylaşımıyla ilgili daha fazla tartışma konuları yer almaktadır.

9.101 Mevcut anlaşmaların müzakere edilmesi sürecine, bazen hakların ve diğer varlıkların transfer edilmesi eşlik etmektedir. Örneğin, bazen dağıtım anlaşmasının sonlandırılmasına gayrimaddi varlıkların transfer edilmesi eşlik etmektedir. Bu durumlarda, Rehberin bu Kısımındaki D ve E kısımları bir arada değerlendirilmelidir.

9.102 Tazminat, bu Kısımın amacı ile uyumlu olarak yeniden yapılandırılan işletmenin kayıplarını karşılamak üzere yapılabilecek her türlü telafi ödemesi anlamına gelmekte olup, bu telafi ödemesi; ön ödeme, yeniden yapılandırma maliyetlerinin paylaşımı, yeniden yapılandırma sonrası işlemler bağlamında daha düşük (veya yüksek) alış (satış) fiyatları belirlenmesi veya herhangi bir başka şekilde olabilir.

9.103 Bütün sözleşme sonlandırmalarının ve bunların kapsamlı şekilde yeniden müzakere edilmelerinin emsallere uygun tazminat hakkı verdiğine ilişkin bir varsayımdan söz edilemez. Emsallere uygunluk ilkesi kapsamında bir tazmin durumunun ortaya çıkıp çıkmadığının değerlendirilmesinde, yeniden yapılandırmanın gerçekleştiği andaki şartların, özellikle tarafların hakları ve diğer varlıkları ile bunların gerçekçi bir şekilde sahip olduğu diğer seçeneklerin incelenmesi önemlidir. Bu amaçla, aşağıdaki 4 durum önemli olabilmektedir:

- Sonlandırılan, yenilenmeyen veya önemli ölçüde yeniden müzakere edilen anlaşmanın, yazılı olarak düzenlenip düzenlenmediği ve tazmin hükmü içerip içermediği (bk. aşağıda E.1 Kısım),
- Anlaşmanın diğer hükümleri ile anlaşmada tazmin hükmünün veya diğer bir tür garantinin bulunup bulunmamasının (bunlar anlaşmada yer aldığında bunların hükümlerinin) emsallere uygunluğu (bk. aşağıda E.2 Kısım),
- Tazmin hakkının, ticaret hukuku düzenlemeleri ve mahkeme içtihatları kapsamında oluşup oluşmadığı (bk. aşağıda E.3 Kısım) ve
- Bir tarafın, sözleşmenin sonlandırılması veya yeniden müzakere edilmesi nedeniyle zarara uğrayan diğer tarafı emsallere uygunluk durumunda tazmin etmeye gönüllü olup olamayacağı (bk. aşağıda E.4 Kısım).

E.1 Sonlandırılan, yenilenmeyen veya önemli ölçüde yeniden müzakere edilen anlaşmanın yazılı olarak düzenlenip düzenlenmediği ve tazmin hükmü içerip içermediği

9.104 Sonlandırılan, yenilenmeyen veya yeniden müzakere edilen anlaşma yazılı⁶ olarak düzenlendiğinde, analizin başlangıç noktası; sonlandırmanın, yenilememenin veya yeniden müzakere edilmesinin şartlarının anlaşmada yer aldığı gibi olup olmadığının (ör. zorunlu olan herhangi bir bildirim döneminin varlığı) ve sonlandırma, yenilememe veya yeniden müzakereyle ilgili tazmin hükmünün veya diğer herhangi bir başka garanti unsurunun yazılı anlaşmada sağlanıp sağlanmadığının gözden geçirilmesidir. Paragraf 1.53’de belirtildiği üzere, ilişkisiz işletmeler arasındaki işlemlerde menfaat farklılığı veya çatışması, tarafların birbirini sözleşme hükümleri kapsamında tutmalarını sağlamakta ve sözleşme hükümleri ancak her iki tarafın da menfaatine ise göz ardı edilmekte veya değiştirilmektedir.

9.105 Bununla birlikte, transfer fiyatlandırması açısından mevcut tek olgu tazminat veya garanti hükmü içermeyen bir sözleşmenin sonlandırılması, yenilenmemesi veya yeniden müzakere edilmesi ise, ilişkili kişiler arasındaki sözleşme hükümlerinin incelenmesi yeterli olmayabilecek ve bu durum da, aşağıda tartışıldığı üzere emsallere uygun hareket edildiği anlamına zorunlu olarak gelmeyecektir.

E.2 Anlaşmanın diğer hükümleri ile anlaşmada tazmin hükmünün veya diğer bir garanti türünün bulunup bulunmamasının (bunlar anlaşmada yer aldığında bunların) emsallere uygunluğu

9.106 İlişkisiz işletmeler arasındaki anlaşmaların sonlandırılmasının, yenilenmemesinin veya önemli ölçüde yeniden müzakere edilmesinin tazminatsız bir şekilde gerçekleştirildiği haller bulunmaktadır. Bununla birlikte; ilişkisiz işletmeler arasındaki menfaat çatışması, ilişkili kişiler arasında söz konusu olmayabileceğinden, bu durum, ilişkili kişiler arasındaki sözleşmenin şartlarının emsallere uygun olup olmadığı ve karşılaştırılabilir şartlar altındaki ilişkisiz işletmelerin bu tür bir anlaşmaya (ör. sözleşmenin sonlandırılması, yenilenmemesi veya yeniden müzakeresi durumlarında herhangi bir tazmin hükmü veya garanti içermeyen bir sözleşmeye) girip girmeyeceği sorularını ortaya çıkaracaktır. Karşılaştırılabilir veriler, karşılaştırılabilir şartlar altında anlaşmalarda benzer tazmin hükümlerinin varlığını (ya da

⁶ Paragraf 1.52’de belirtildiği üzere, bir işlemin hükümleri yazılı bir sözleşme yerine taraflar arasındaki iletişim yazışmalarında bulunabilir. Yazılı bir hükmün bulunmadığı hallerde tarafların hukuki ilişkisi, bunların fiili işlemlerinden ve ilişkisiz kişiler arasındaki ilişkiyi yöneten ekonomik ilkelerden çıkarsanmak zorundadır.

yokluğunu) gösterdiğinde, kontrol edilen işlemlerle ilgili tazminat hükmünün varlığı (ya da yokluğu) emsallere uygun kabul edilecektir. Bununla birlikte, karşılaştırma için veri bulunamadığı durumlarda, ilişkisiz işletmelerin anlaşmada bu tür bir tazmin hükmünün varlığını (ya da yokluğunu) kabul edip etmeyeceğinin belirlenmesi; anlaşmaya girildiği an itibarıyla tarafların haklarının, diğer varlıklarının ve anlaşmanın sonlandırılmasına veya yenilenmesine ilişkin hükümlerin dikkate alınması ile tarafların gerçekçi bir şekilde sahip oldukları diğer seçeneklerinin incelenmesi yardımıyla yapılacaktır.⁷

9.107 Bir sözleşmede öngörülen şartların emsallere uygun olup olmadığının araştırılmasında birbiriyle ilişkili olan, hem anlaşmanın öznesi olan işlemlerin tazmininin ne şekilde öngörüldüğünün, hem de sözleşmeyi sonlandırmanın finansal şartlarının araştırılması zorunlu olabilmektedir. Sözleşmeyi sonlandırmaya ilişkin hükümlerin varlığı (ya da yokluğu); işlemin işlev analizinin ve özellikle tarafların risklerinin analizinin yapılmasında önemli bir unsur olabilmekte ve buna göre işlemlerin emsallere uygun tazmininin belirlenmesinde dikkate alınabilmektedir. Benzer şekilde, işlemlerin tazmininin ne şekilde öngörüldüğü, sözleşmenin sonlandırılmasıyla ilgili şartlarının emsallere uygun olup olmadığının belirlenmesini de etkileyecektir.

9.108 Bazı durumlarda, karşılaştırılabilir şartlar altındaki ilişkisiz bir taraf, gerçekçi bir şekilde sözleşmenin sonlandırılması ve önemli derecede yeniden müzakere edilmesi dışında, kendisi için açık bir şekilde daha cazip herhangi bir başka seçeneğe sahip olmayabilecektir. Diğer bazı durumlarda ise, sözleşmenin özünün ve ilişkili tarafların gerçek işlemlerinin incelenmesi ile örtülü bir şekilde uygulanan uzun dönemli bir anlaşmanın varlığı tespit edildiğinde, işlemleri sonlandırılan tarafın erken bir şekilde yapılan sonlandırma nedeniyle bazı tazmin olanaklarına sahip olabilmesi beklenmelidir.

9.109 Bir konu özellikle dikkatleri çekmekte olup, ilişkisiz taraflar arasında kararlaştırılan sözleşmelerin hükümlerini de etkileyebilen bu durumda; sonlandırılmış bir sözleşme taraflardan birine önemli ölçüde yatırım harcaması yapma yükümlülüğü yüklemekte, ancak emsallere uygun getirinin elde edilmesi sadece sözleşme uzun bir zaman süresince geçerli olursa mümkün olmaktadır. Söz konusu zaman periyodundan önce sözleşmenin sonlandırılması durumu, yatırım yapan tarafta finansal risklere neden olmaktadır. Riskin derecesi, yatırımın yüksek derecede kendine özgü olmasına veya diğer müşteriler için kullanılabilir olmasına (olası bazı uyarlamalar altında) bağlıdır. Risk önemli olduğunda, bu durumu, ilişkisiz tarafların karşılaştırılabilir şartlar altında sözleşmeyi müzakere ederken dikkate almalarını beklemek gerekmektedir.

⁷ Bk. paragraf 9.59-9.64 gerçekçi bir şekilde sahip olunan seçeneklerle ilgili tartışma.

9.110 İlişkili işletmeler arasındaki bir sözleşme ile imalatçıya yeni bir imalat birimi için yatırım yapma yükümlülüğünün yüklenmesi örnek olabilir. Varsayalım ki, yatırımın emsallere uygun getirisi, sözleşme imzalandığında imalatçı tarafından uygun bir şekilde, imalat sözleşmesinin en az 5 yıl sonra sona erebileceği ve her yıl en az X birim mal üretilebileceği hesaba katılarak beklenmekte ve imalat faaliyetinin tazmini, yeni imalat birimine yapılacak toplam yatırımdan sağlanması beklenen emsallere uygun getiri temelinde (ör. Y \$/birim) hesaplanmaktadır. Sözleşme, üçüncü yılın sonunda, ilişkili kişi tarafından, grubunun imalat faaliyetlerinin geniş ölçekte yeniden yapılandırılması bağlamında sonlandırılmıştır. Varsayalım ki, yatırım yapılan imalat birimi yüksek derecede kendine özgü olup, sözleşmenin sonlandırılmasıyla, imalatçının varlıkları zarar yazmanın dışında bir seçeneği de bulunmamaktadır. Bu durumda, karşılaştırılabilir şartlar altındaki ilişkisiz bir imalatçının, imalat sözleşmesinin yatırımın emsallere uygun getirisinin elde edilmesi için ihtiyaç duyulan beş yıllık süresinin dolmasından önce sonlandırılmasının neden olabileceği yatırımla ilgili finansal risklerini daha başlangıçta en az düzeye çekmeye çalışıp çalışmayacağı sorusu ortaya çıkmaktadır.

9.111 Bu Bölümün I. Kısımında yer alan risk dağıtımının emsallere uygun olup olmadığının belirlenmesiyle ilgili genel açıklamalar bu olay için de geçerlidir. Kontrol dışı işlemlerle ilgili benzer risk dağıtımını gösteren karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler bulunduğunda, (özellikle yatırımın şartları, imalat faaliyetlerinin tazmini, sözleşmeyi sonlandırmanın şartları da dikkate alınarak) ilişkili kişiler arasındaki risk dağıtımının emsallere uygun olduğu kabul edilecektir.

9.112 Bu tür bir gösterge bulunamadığında, ilişkisiz tarafların benzer risk dağıtımını kabul edip etmeyeceği sorusu ortaya çıkmaktadır. Bu ise, işlemin mahiyet ve şartlarına özellikle tarafların hak ve varlıklarına bağlı olacaktır.

- Yatırım yapan taraf, başkaları tarafından kontrol edilen bir riski (sözleşmeyi sonlandırma riski) emsallere uygunluk kapsamında herhangi bir garanti olmaksızın yüklenmek konusunda istekli olmayabilecektir (bk. paragraf 1.49 ve 9.17-9.33). Sözleşme müzakerelerinde bu riskin hesaba katılabilmesine ilişkin birden çok yol bulunmakta olup, örneğin sözleşmenin erken sonlandırılması halinde uygun bir tazminatın sağlanması veya yatırım yapan tarafa, sözleşmenin erken sonlandırılması nedeniyle yatırımın kullanışsız hale geldiği anda, yatırımın belirlenmiş bir fiyat üzerinden diğer tarafa devir etme olanağının sağlanması gibi.
- Mümkün olan bir başka yaklaşım; sözleşmenin muhtemel sonlandırılmasının, sözleşme ile kapsanan faaliyetlerin tazmininin belirlenmesi kapsamında bir risk faktörü olarak dikkate alınmasıdır (örneğin, imalat faaliyetlerinin tazmininin belirlenmesinde bir risk faktörü olarak dikkate alınması ve emsal olarak, karşılaştırılabilir üçüncü taraflardan karşılaştırılabilir riskleri üstlenenlerin kullanılması). Bu durumda, yatırım yapan taraf

bilerek ve isteyerek riski kabul etmekte ve bu riskin getirisinden yararlanmakta, dolayısıyla da sözleşmenin sonlandırılmasına ilişkin ayrı bir tazminat gerekliliği görülmemektedir.

- Nihai olarak, bazı durumlarda risk taraflar arasında paylaşılabilmekte ve sözleşmeyi sonlandıran taraf söz konusu sonlandırmanın diğer tarafta yol açtığı maliyetlerin bir kısmını yüklenebilmektedir.

9.113 Benzer bir sorun, sözleşmenin erken dönemlerinde zarar veya düşük getirilerin, sözleşmenin sonlandırılmasını takip eden dönemlerde ise normalin üstünde getirilerin beklendiği bir araştırma ve geliştirme faaliyetinin yüklenildiği durumlarda da ortaya çıkabilmektedir.

9.114 Mevcut bir sözleşmenin sonlandırılması, yenilenmemesi veya önemli ölçüde yeniden müzakere edilmesine ilişkin olarak ilişkili kişiler arasında uygulanan veya icap kılınan şartlar, ilişkisiz işletmeler arasında kabul edilen şartlardan farklı olduğunda, bir işletme adına tahakkuk edebilecek kâr, bu şartlar nedeniyle tahakkuk etmemişse, bu kâr işletmenin kârına dâhil edilebilmeli ve işletme buna göre vergilendirilmelidir.

E.3 Tazmin hakkının ticaret hukuku düzenlemeleri ve mahkeme içtihatları kapsamında oluşup oluşmadığı

9.115 Mevcut bir anlaşmanın sonlandırılması veya yenilenmemesinin şartlarının emsallere uygun olup olmadığının belirlenmesinde yürürlükteki ticaret hukuku bazı yardımcı unsurlar sunabilerek potansiyel bir kaynak olabilecektir. Yürürlükteki ticaret hukuku veya mahkeme içtihatları; bir dağıtım anlaşması gibi özellikli türdeki anlaşmaların sonlandırılması olaylarında tazminat hakkı ve olası diğer kayıt ve şartlar ile ilgili kullanışlı bilgiler sağlayabilecektir. Bu tür kurallar altında, belki de sözleşmesi sonlandırılan taraf mahkeme süreci öncesinde, bunun sözleşme ile sağlanıp sağlanmadığına bakılmaksızın bir tazminat hakkı iddiasında bulunabilecektir. Bununla birlikte, taraflar aynı ÇÜİ grubunun üyesi olduğunda, sözleşmesi sonlandırılan taraf ilişkili tarafa karşı tazminat talebi ile dava açma eğiliminde olmayabileceğinden, sözleşmenin sonlandırılmasının şartları aynı durumdaki ilişkisiz işletmeler arasında geçerli olan şartlardan farklı olabilecektir.

E.4 Diğer bir tarafın, emsallere uygunluk durumunda sözleşmenin sonlandırılması veya yeniden müzakeresi sonucunda zarara uğrayan tarafı tazmin etmeye gönüllü olup olmayacağı

9.116 Bir anlaşmanın sonlandırılmasının veya yeniden müzakere edilmesinin şartlarının transfer fiyatlandırması açısından analizi, gerek devreden ve gerekse de devralanın bakış açılarının hesaba katılmasını gerektirmektedir. Devralanın bakış açısı dikkate alındığında, gerek emsallere uygun tazminatın tutarının ve gerekse de eğer varsa hangi tarafın bu tazminatı yüklenmesi gerektiğinin belirlenmesi önemlidir. Bütün olaylarda basit bir yanıt bulunması mümkün olmayıp, yanıt; olaya ilişkin şartların ve olguların, özellikle tarafların haklarının ve diğer varlıklarının, sözleşmeyi sonlandırmanın ekonomik gerekçesinin, bundan hangi taraf veya tarafların yarar sağlamayı beklediğinin ve tarafların gerçekçi bir şekilde sahip olduğu diğer seçeneklerin incelenmesi temelinde aranmalıdır. Bu durum aşağıda ele alınmaktadır.

9.117 İlişkili iki işletme olan A ve B arasındaki imalat anlaşması, A tarafından sonlandırılmıştır (B imalatçıdır). A bir başka ilişkili kişi olan C'yi imalat birimi olarak kullanmaya karar vermiş olup; C, daha önce B'nin yaptığı imalatı sürdürecektir. Paragraf 9.103'de belirtildiği üzere, bütün sözleşme sonlandırmalarının ve yeniden müzakerelerinin emsallere uygun tazmin hakkı verdiği varsayılmamalıdır. Varsayalım ki, yukarıda yer alan Kısım E.1'den E.3'e kadar açıklamalar takip edildiğinde, olayın şartları içinde işlemin ilişkisiz işletmeler arasında da ortaya çıkmasının beklendiği ve B'nin, sonlandırma nedeniyle yüklendiği kayıpların tazminini talep etmesi gereken bir pozisyonda olduğu belirlenmiştir. Bu durumda, söz konusu tazminat, "A tarafından mı (sözleşmeyi sonlandıran taraf), C tarafından mı (daha önce B tarafından yüklenilen imalat işlevini üzerine alan taraf), bunların ana şirketi P tarafından mı, yoksa bir başka kişi tarafından mı yüklenilecektir?" soruları ortaya çıkmaktadır.

9.118 Kısım E.1'de belirtildiği üzere; analizin başlangıç noktası, A ve B arasındaki sözleşmenin öngördüğü şartların gözden geçirilmesi olmalıdır. Bazı durumlarda, sözleşmenin hükümleri C'yi, P'yi ya da bir başka tarafı ilgilendirebilecek olup, yanıt, bu işletmelerin emsallere uygunluk durumunda sözleşmenin sonlandırılmasına ilişkin tazminatı ödemek konusunda istekli olup olmayacaklarına bağlıdır.

9.119 A'nın, B ile anlaşmasını sonlandırılması ve A tarafından C ile yapılan yeni imalat anlaşması kapsamında A'nın maliyet avantajı elde etmesinin beklenmesi ve bu şekilde gelecekte elde edilecek maliyet avantajının bugünkü değerinin tazminat tutarını aşması hallerinde, tazminat maliyetini emsallere uygunluk ilkesi kapsamında A'nın yüklenmeye gönüllü olduğu durumlar olabilir.

9.120 C açısından, yeni imalat sözleşmesinden gelecekte elde edilmesi beklenen getirilerin bugünkü değerinin yatırım yapmaya uygun olması halinde, C'nin A ile bir imalat anlaşmasına

giriş bedeli olarak söz konusu ödemeyi yapmaya gönüllü olduğu durumlar olabilir. Bu durumlarda, C'nin tazminat ödemesi değişik şekillerde gerçekleştirilebilecek olup, ör. C, doğrudan B'ye ödeme yapabileceği gibi, A'ya da ödeme yapabilir ya da A'nın B'ye olan tazminat ödemesi yükümlülüğünü karşılamak üzere A'ya ödemede bulunabilir.

9.121 Emsallere uygunluk kapsamında A ve C'nin tazminat yükünü paylaşmaya razı olacakları durumlar da olabilir.

9.122 Aynı zamanda, ne A'nın ne de C'nin tazminat yüküne katlanmaya razı olmayacakları durumlar da mümkündür. Çünkü bunların ikisi de değişiklikten yeterli ölçüde yarar beklememektedir. Bazı durumlarda; bu tür sözleşme sonlandırmalarına, grubun geniş ölçekli yeniden yapılandırmasının bir parçası olarak, ana işletme P tarafından grup ölçeğinde sinerji yaratılması amacıyla karar verilmekte olup, bu durumda emsallere uygun tazminat P tarafından yüklenilmelidir (B'nin sözleşmesinin sonlandırılmasına veya yeniden müzakere edilmesine rağmen, B grup ölçeğinde yaratılan sinerjiden faydalandığında, bu faydanın B'deki sonlandırma veya yeniden müzakere maliyetlerine baskın olması durumu hariç).

Kısım III: Yeniden yapılandırma sonrasına ait kontrol edilen işlemlerin tazmini**A. İşletme yeniden yapılandırmalarına karşılık “yapılanma”****A.1 Genel ilke: Emsallere uygunluk ilkesinin farklı uygulanmasının söz konusu olmaması**

9.123 Emsallere uygunluk ilkesi ve bu Rehberdeki standartlar, başlangıçtan itibaren öylece varolan işlemlerin karşıtı olacak şekilde, yeniden yapılandırma sonrası işlemlere farklı bir şekilde uygulanamaz ve uygulanmamalıdır. Diğer türlüşünü yapmak faaliyetlerini yapılandıran mevcut işletmeler ile aynı iş modelini yeniden yapılandırma olmaksızın uygulamak üzere piyasaya yeni giren kişiler arasında rekabetçi bir çatışma yaratabilecektir.

9.124 Karşılaştırılabilir durumlara aynı şekilde muamele edilmelidir. Uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçimi ve uygulanması; tarafların işlev analizi ve sözleşme hükümlerinin gözden geçirilmesi dâhil olmak üzere karşılaştırılabilirlik analizi ile belirlenmelidir. Aynı karşılaştırılabilirlik standardı ve transfer fiyatlandırması yönteminin seçilmesi ve uygulanmasına ilişkin ilkeler, durumun, daha önce mevcut olan bir yapının yeniden yapılandırılması sonucu olarak ortaya çıkıp çıkmadığı ile ilişkisiz olarak uygulanır.

9.125 Bununla birlikte işletme yeniden yapılandırmaları bir değışikliğı ifade etmekte olup, emsallere uygunluk ilkesi, sadece yeniden yapılandırma sonrası işlemlere değil, yeniden yapılandırma üzerine yapılan ilave işlemlere ve varlıkların, risklerin ve işlevlerin yeniden tahsisine de uygulanmalıdır. Bu ilave işlemlere emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması, bu Bölümün II nci Kısımında tartışılmıştır.

9.126 İlave olarak; aşağıda ele alındığı gibi; işletme yeniden yapılandırmaları sonucunda ortaya çıkan durumların karşılaştırılabilirlik analizi, başlangıçtan itibaren varolan bir durum ile karşılaştırıldığında bazı olgusal farklılıkları ortaya çıkarabilir. Bu olgusal farklılıklar emsallere uygunluk ilkesini veya yorumlanacak ve uygulanacak olan bu Rehberdeki açıklamaları etkilemez, ancak bunlar karşılaştırılabilirlik analizini ve dolayısıyla bunun uygulamasının sonuçlarını etkileyebilir. Bakınız Kısım D yeniden yapılandırma öncesi ve sonrası durumların karşılaştırılması.

A.2 Yeniden yapılandırma sonucunda oluşan durumlar ile başlangıçtan itibaren varolan durumlar arasındaki olası olgusal farklılıklar

9.127 Bir anlaşmanın (yeniden yapılandırma) iki ilişkili kişinin mevcut anlaşmasının yerini alması dolayısıyla, yeniden yapılandırılan işletmenin başlangıçtaki pozisyonu ile yeniden düzenlenen faaliyetleri dolayısıyla aldığı pozisyon karşılaştırıldığında arada olgusal farklılıklar olabilecektir. Bu farklılıklar, ör. yeniden yapılandırma sonrası düzenlemeleri müzakere eden taraflar arasında daha öncesinde akdi ve ticari ilişkilerin bulunması hali gibi olgulardan kaynaklanabilir. Bu gibi bir durum, olayın mahiyet ve şartlarına ve özellikle de bir önceki anlaşmada tarafların sahip olduğu hak ve yükümlülüklerle bağlı olarak yeni anlaşmanın şartlarının müzakeresinde tarafların gerçekçi bir şekilde sahip olduğu seçenekleri ve dolayısıyla yeniden yapılandırmanın şartlarını ve/veya yeniden yapılandırma sonrası düzenlemeleri etkileyebilecektir.⁸ Örneğin; geçmişte bütün pazarlama ve satış işlevini üzerine alarak, pazarlama amaçlı değerli bir gayrimaddi hakkı kullanarak ve geliştirerek ve faaliyetle bağlantılı stok riskini, tahsilat riskini ve pazar riskini yüklenerek tam yetkili distribütör olarak faaliyette bulunmak konusunda ehliyetli olduğunu ispatlamış olan bir taraf bulunsun. Varsayalım ki, bu distribütörün dağıtım sözleşmesi yeniden müzakere edilmiş ve bu sözleşme sınırlı risk içeren sınırlı distribütör sözleşmesine; sınırlı bir pazarlama faaliyetinin yabancı ilişkili kişinin gözetimi altında yapılması, sınırlı ölçüde bir pazarlama amaçlı gayrimaddi hak kullanımı ve ilişkili kişi ve müşteriler ile ilişkilerde sınırlı bir risk yüklenimi içerecek şekilde dönüştürülmüştür. Bu şekilde yeniden yapılandırılan distribütörler, anlaşmanın deneme dönemi veya benzeri aleyhte şartları içermemesi konusunda müzakere gücüne, her ne kadar bu tür bir deneme dönemi veya şartlar yeni distribütörler açısından yaygın olsa da sahip olabilirler.

9.128 Taraflar arasında, yeniden yapılandırma öncesi ve sonrasında devam eden bir iş ilişkisi bulunduğunda, bir taraftan yeniden yapılandırılan faaliyetlerin ve/veya yeniden yapılandırmanın kendisinin şartları ile diğer taraftan yeniden yapılandırma sonrası düzenlemeler arasında aşağıda Kısım C’de tartışıldığı üzere içsel bir bağlantı olabilecektir.

9.129 Yeniden yapılandırılan işletmenin başlangıç noktasındaki pozisyonu ile yeni başlanılan faaliyetler dolayısıyla aldığı pozisyon karşılaştırıldığında ortaya çıkan bazı farklılıklar, zaten varolan yapısal bir durum ile ilişkili olabilir. Örneğin, bir grubun ticari olarak uzun süredir var olduğu bir piyasadaki tam yetkili bir distribütörün, sınırlı sorumlu bir distribütöre dönüştürüldüğü durum ile grubun daha önce var olmadığı bir piyasada sınırlı sorumlu yeni bir distribütörün kurulması durumu karşılaştırıldığında; dönüştürülen işletmenin pazara girmesi

⁸ Yeniden yapılandırmanın kendisinin emsallere uygun tazmininin belirlenmesi bağlamında gerçekçi bir şekilde sahip olunan diğer seçeneklerle ilgili tartışmalar için, bk. paragraf 9.59-9.64.

için çaba sarf edilmesine ihtiyaç duyulmazken, yeni kurulan bir işletmenin pazara girmesi için çaba sarf edilmeye ihtiyaç duyulabilecektir. Bu durum, karşılaştırılabilirlik analizini ve emsallere uygun tazmin tutarının belirlenmesini her iki halde de etkileyecektir.

9.130 Uzun zaman önce kurulmuş tam yetkili bir distribütörün, sınırlı risk içeren sınırlı sorumlu distribütöre dönüştürüldüğü bir durum ile aynı sürede piyasada varolan sınırlı sorumlu distribütörün durumu karşılaştırıldığında, ortada yine bazı farklılıklar olabilecektir. Çünkü tam yetkili distribütör, sınırlı sorumlu distribütöre dönüştürülmeden önce, uzun süredir (kendisiyle aynı sürede) piyasada varolan sınırlı sorumlu bir distribütörün gerçekleştirmeyeceği, katlanmayacağı, yüklenmeyeceği ve katkı yapmayacağı bazı işlevleri gerçekleştirmiş, bazı harcamalara katlanmış (ör. pazarlama harcaması), bazı riskleri yüklenmiş ve bazı gayrimaddi hakların geliştirilmesine katkı yapmıştır. Emsallere uygunluk durumunda, bu ilave işlevler, varlıklar ve riskler; distribütörün dönüştürülmeden önceki tazminini etkilemeli mi, bunlar dönüşüm esnasında yapılan transferlerin tazmininin belirlenmesinde dikkate alınmalı mı (eğer öyle ise, nasıl), bunlar yeniden yapılandırma sonrası sınırlı sorumlu distribütörün tazminini etkilemeli mi, yoksa bu üç olasılığın bir karışımı mı bulunmalı soruları ortaya çıkmaktadır. Örneğin, yeniden yapılandırma öncesi faaliyetlerin tam yetkili distribütörlerde bazı gayrimaddi haklara sahip olunmasına yol açtığı, ancak uzun süre önce kurulmuş olan sınırlı riskli distribütörlerde bu tür gayrimaddi hak sahipliğine yol açmadığı tespit edildiğinde, emsallere uygunluk ilkesi; yeniden yapılandırma esnasında bu gayrimaddi hakların tam yetkili distribütörden yabancı ilişkili kişiye transferi esnasında tazmin edilmesini, böyle bir transfer durumu yok ise, söz konusu gayrimaddi hak sahipliğinin yeniden yapılandırma sonrası faaliyetlerin emsallere uygun tazmini esnasında dikkate alınmasını gerektirir.⁹

9.131 Yeniden yapılandırma mükellefin yüklendiği risklerin yabancı ilişkili kişiye transferini içerdiğinde, transfer edilecek risklerin sadece yeniden yapılandırma sonrası faaliyetlerden doğacak olan gelecekteki riskleri mi kapsadığının, yoksa bu risklerin aynı zamanda yeniden yapılandırma öncesi faaliyetlerden kaynaklanıp yeniden yapılandırma esnasında mevcut olan riskleri de kapsayıp kapsamadığının araştırılması önemlidir. Örneğin, bir distribütörün geçmişte tahsilât riskini yüklendiği ancak yeniden yapılandırma sonrasında sınırlı sorumlu distribütör olarak bu riski daha fazla yüklenmeye devam etmediği bir durum ile uzun dönemdir piyasada olan sınırlı sorumlu distribütörlerin hiçbir zaman tahsilât riskini yüklenmediği bir durum karşılaştırılsın. Bu iki durumu karşılaştırırken; dönüşüm sonrası sınırlı sorumlu konumuna gelen distribütörün taşımaya devam ettiği alacaklarıyla ilgili risklerin yeniden yapılandırma öncesi

⁹ Emsallere uygunluk ilkesinin gayrimaddi varlık transferlerine uygulanmasıyla ilgili tartışmalar için, bk. paragraf 9.80-9.92.

tam sorumlu olduğu dönemden mi geldiğinin, yoksa bunlar dâhil dönüşüm anındaki bütün tahsilât riskinin karşı tarafa transfer edilip edilmediğinin araştırılması önemlidir.

9.132 Aynı açıklama ve sorular; satış faaliyetlerinin diğer şekillerde yeniden yapılandırılması ile imalat faaliyetlerinin, araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin veya diğer hizmet faaliyetlerinin yeniden yapılandırılması da dâhil olmak üzere diğer tür yeniden yapılandırmalara da uygulanır.

B. *İşletme yeniden yapılandırma durumlarına ilişkin uygulama: Yeniden yapılandırma sonrası kontrol edilen işlemlere uygulanacak transfer fiyatlandırma yönteminin seçimi ve uygulanması*

9.133 Yeniden yapılandırma sonrası kontrol edilen işlemlere uygulanacak olan transfer fiyatlandırma yönteminin seçimi ve bunun uygulanması, işleme ilişkin karşılaştırılabilirlik analizinin sonuçlarından temin edilmek zorundadır. Hangi işlevlerin, varlıkların ve risklerin yeniden yapılandırma sonrası işlemlerle ilgili olduğunun ve hangi tarafın bunları yerine getirdiğinin, kullandığının ve yüklendiğinin anlaşılması da önemlidir. Bu durum, işlemin iki tarafında da, yani yeniden yapılandırılan tarafta ve ilişkili yabancı işletmede, işleme ilişkin işlevler, varlıklar ve risklere ilişkin bilgilerin ulaşılabilir olmasını gerektirir. Analizin, yeniden yapılandırılan işletmeye atfedilen adlandırmanın ötesine gitmesi gerekmekte olup, komisyoncu veya sınırlı sorumlu distribütör olarak adlandırılan tarafın bazen yerel gayrimaddi haklara sahip olduğu ve önemli ölçüde pazar riski taşımaya devam ettiği hususu bulunabileceği gibi, fason imalatçı olarak adlandırılan tarafın da kendine özgü gayrimaddi haklara sahip olduğu ve bunları kullandığı veya önemli bir gayrimaddi hakkı geliştirme aşamasında bulunduğu hususları görülebilir. Yeniden yapılandırma sonrasında; yeniden yapılandırılan işletmede kalan değerli gayrimaddi hakların (uygulanabiliyorsa yerel ölçekte koruma altında olmayan gayrimaddi haklar dâhil) ve önemli risklerin belirlenmesine ve gayrimaddi varlıkların ve risklerin taraflar arasında dağıtımının emsallere uygunluk ilkesini karşılayıp karşılamadığına özel önem verilmelidir. Riskler ve gayrimaddi varlıklarla ilgili meseleler Kısım I ve II’de tartışılmıştır. Transfer fiyatlandırması yönteminin seçilmesi ile tarafların risk profilleri arasındaki ilişkiyle ilgili tartışmalar için, bk. paragraf 9.44-9.46.

9.134 Yeniden yapılandırmada kullanılan iş modelinin ilişkisiz işletmeler arasında bulunmasının oldukça güç olduğu durumlarda, yeniden yapılandırma sonrası uygulamaların potansiyel emsallerinin belirlenmesi ve tespiti hususlarında belirli zorluklar ortaya çıkabilmektedir.

9.135 Emsallere ulaşmanın mümkün olduğu hallerde (iç emsaller dâhil) bunlar, potansiyel düzeltmelerin yapılmasının da konusunu oluşturacaktır. Örneğin, KFY’nin olası

uygulamalarından biri, bir işletmenin bir ÇÜİ ile ilişkisiz olarak çalışırken bunun çok uluslu işletme tarafından satın alınması ve satın almayı kontrol edilen işlemler kapsamında yürütülen yeniden yapılandırmanın izlemesi halidir. Beş karşılaştırılabilirlik unsurunun gözden geçirilmesine ve kontrol edilen ve kontrol dışı işlemlerin farklı zamanlarda ortaya çıkmasının olası etkilerine bağlı olarak, KFY'nin uygulanmasında, satın alma öncesi kontrol dışı işlemlerin şartlarının, satın alma sonrası kontrol edilen işlemler için karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyatı sağlayabileceği durumlar olabilir. İşlemlerin şartları yeniden yapılandırılmış olsa bile, olayın mahiyet ve şartlarına bağlı olarak, yeniden yapılandırma üzerine ortaya çıkan işlevlerin, varlıkların ve risklerin devrinin düzeltilmesi hâlâ olasıdır. Örneğin, karşılaştırma düzeltilmesi hangi tarafın tahsilât riskini taşıdığına ilişkin farklılık hesaba katılarak yapılabilir.

9.136 KFY'nin olası bir başka uygulaması, yeniden yapılandırılan bağımlı işletmenin ilişkisiz tarafların imalat, satış ve hizmet faaliyetlerini gerçekleştirdiği durumlarla karşılaştırılabilir şekilde bu faaliyetleri gerçekleştirdiği hallerdir. Son zamanlardaki imalatın dışarıya kaydırılması (outsourcing) faaliyetlerindeki gelişme sonucunda, bazı durumlarda ilişkisiz imalatın dışarıya kaydırılması işlemlerinin, yeniden yapılandırma sonrası emsallere uygun tazminatın belirlenmesi için KFY'nin kullanılmasına temel olmak üzere bulunması mümkündür. Bu durum elbette ki; imalatın dışarıya kaydırılması faaliyetinin kontrol dışı işlem olarak nitelenmesi ve kontrol dışı imalatın dışarıya kaydırılması faaliyetleri ile yeniden yapılandırma sonrası kontrol edilen işlemler arasında önemli derecede farklılıklar olmaması veya bu farklılıkları ortadan kaldırmak üzere yeterli düzeltmenin yapılabilir olmasına (ve etkin bir şekilde yapılmasıyla) ve beş karşılaştırılabilirlik unsurunun yeterli ölçüde karşılandığının gözden geçirilmesi şartlarına bağlıdır.

9.137 Her ne zaman bir emsal önerildiğinde, karşılaştırılabilirlik analizinin önemli farklılıkları belirlemek üzere yapılması gerekli olup, kontrol edilen ve kontrol dışı işlemler arasında bir farklılık var ise, bu farklılıkların düzeltilmesi zorunlu ve mümkündür. Özellikle karşılaştırılabilirlik analizi, önerilen emsalde bulunmayan; yeniden yapılandırılan işletmenin değerli ve önemli işlevleri sürdürdüğünü ve/veya yerel gayrimaddi hakların varlığını ve/veya önemli risklerin yeniden yapılandırma sonrasında bünyede kaldığı durumları gösterebilir. Yeniden yapılandırılan faaliyetler ile başlangıçtaki durumlar arasındaki potansiyel farklılıklarıyla ilgili olarak, bk. Kısım A.

9.138 Potansiyel emsallerin belirlenmesinin, en güvenilir karşılaştırma verilerinin olayın şartları içinde aranması önceliği dikkate alınarak yapılması zorunda olup, bilgiye ulaşmada sınırlamaların bulunabileceği ve bilgiye ulaşmanın maliyetli olabileceği akıldan çıkarılmamalıdır (bk. paragraf 3.2 ve 3.80). Veriler daima mükemmel olmayacaktır. Karşılaştırılabilir verilerin bulunmadığı durumlar da söz konusudur. Bu kontrol edilen işlemin emsallere uygun olmadığı anlamına gelmeyecektir. Bu durum, eğer taraflar birbiriyle emsallere uygunluk ilkesi kapsamında işlem yapmış olsalardı, kontrol edilen işlemin şartları üzerinde anlaşılabilir anlaşamayacaklarının belirlenmesini zorunlu kılabilir. Her ne kadar, emsal arama

sürecinde zorluklar ortaya çıkabilecekse de, bütün transfer fiyatlandırması olaylarına uygun bir çözüm bulunması zorunludur. Rehberin 2.2 no'lu paragrafı uyarınca; bazı durumlarda, emsallere ilişkin verilerde eksiklik olsa ve bu veriler mükemmel olmasa dahi, olayın şartlarına en uygun şekilde seçilen transfer fiyatlandırması yönteminin kontrol edilen işlemin doğası ile uyumlu olması gerekmekte olup, bu durum ise özellikle işlev analizi ile belirlenecektir.

C. Yeniden yapılandırma ve yeniden yapılandırma sonrasına ilişkin tazminatlar arasındaki ilişki

9.139 Bazı durumlarda yeniden yapılandırmanın tazmin edilmesi ile yeniden yapılandırma sonrası ticari faaliyetlerden elde edilen emsallere uygun fayda arasında önemli bir dâhili ilişki olabilmektedir. Bir mükellef ticari faaliyetlerini ilişkili bir işletmeye dağıttıktan sonra, bu faaliyetlerin bir parçası olarak işlem yapmak zorunda olduğu durumlar olabilir. Bu tür bir ilişki ile ilgili imalatın dışarıya kaydırılması (outsourcing) örneği paragraf 9.99'da yer almaktadır.¹⁰

9.140 Bir başka örnek, hem imalat ve hem de dağıtım faaliyetleri gerçekleştiren bir mükellefin dağıtım faaliyetlerinin, (imalat faaliyeti kendi bünyesinde kalmak üzere) imal edeceği ürünleri satmak üzere yabancı ilişkili kişiye devretmesi şeklinde ortaya çıkan yeniden yapılandırma halidir. Yabancı ilişkili kişi, işin elde edilmesi ve yürütülmesi ile bağlantılı olarak emsallere uygun bir getiri elde edebilir olmayı bekleyecektir. Bu durumda, mükellef ile yabancı ilişkili kişi, yeniden yapılandırma işlemlerine ilişkin ön ödeme şeklindeki emsallere uygun tazminatın tamamından veya bir kısmından vazgeçmek konusunda anlaşabilecekler ve bu tazminatın yerine karşılaştırılabilir finansal getiri, zaman içinde yabancı ilişkili kişiye ön ödeme şeklinde tazminat ödemesi yapıldığında anlaşabilecek fiyattan daha yüksek bir fiyatla mal satılarak elde edilecektir. Alternatif olarak taraflar, yeniden yapılandırmaya ilişkin ön ödeme şeklindeki tazminat ödemesi konusunda imal edilen ürünlerin aksi halde diğer türlü belirlenecek olan gelecekteki daha düşük transfer fiyatını dengelemek üzere anlaşabilirler. Yeniden yapılandırmanın kendisinin emsallere uygun tazminine ilişkin durumlar ile ilgili tartışmalar için, bk. Kısım II.

9.141 Bir başka şekilde ifade etmek gerekirse; yabancı ilişkili kişinin tedarikçisi konumuna gelen mükellef ile daha önce mükellefin yaptığı dağıtım faaliyetini gerçekleştirmeye başlayan bir başka yabancı ilişkili kişinin devam eden bir iş ilişkisine sahip olduğu bu durumda, mükellef ve yabancı ilişkili kişi, bu ilişkiden ekonomik ve ticari faydalar elde etme olanağına sahip olacaklar (ör. malların satılması) ve bu ilişki, örneğin, işin devri dolayısıyla neden tazminat niteliğinde ön

¹⁰ Aynı zamanda bk. paragraf 9.82-9.86.

ödeme şeklinde sermaye ödemesinden vazgeçildiğini veya neden gelecekteki ürün fiyatlarının yeniden yapılandırma olmasaydı üzerinde anlaşılabilir olan fiyatlardan farklı olabileceğini açıklayabilecektir. Bununla birlikte uygulamada, bu tür bir anlaşmayı yapılandırmak ve gözlemlemek oldukça güç olabilmektedir. Tazminat ödemesinin türünün seçilmesinde mükellefler özgür olup, (ön ödeme ya da zaman içinde) vergi idareleri bu anlaşmaları incelerken, tazminattan vazgeçilmiş olmasını da hesaba katarak, yeniden yapılandırma sonrası faaliyetlerin ve eğer varsa yeniden yapılandırmanın kendisinin nasıl tazmin edildiğini bilmek isteyecektir. Özellikle böyle bir durumda vergi idareleri, yeniden yapılandırma ve yeniden yapılandırma sonrası işlemlerin emsallere uygun tazminatının ayrı ayrı değerlemesi ile birlikte anlaşmaların bütünlüğüne bakmak isteyeceklerdir.

D. Yeniden yapılandırma öncesi ve sonrası durumların karşılaştırılması

9.142 Kontrol edilen bir işlemde taraflardan birinin, eğer varsa, yeniden yapılandırma öncesi ve sonrası fiilen elde edilen kârlarının karşılaştırılması önemli bir sorun teşkil etmektedir. Özellikle, yeniden yapılandırılan işletmenin, yeniden yapılandırma sonrası kârlarının, yeniden yapılandırma öncesi kârları referans alınarak, özellikli işlevlerden, varlıklardan ve risklerden vazgeçilmesini veya bunların transfer edilmesini yansıtacak şekilde düzeltilerek belirlenmesinin uygun olup olmadığı sorulabilir.¹¹

9.143 Yeniden yapılandırma öncesi ve sonrasının karşılaştırılmasına ilişkin önemli bir sorun, yeniden yapılandırma sonrası kontrol edilen işlemlerden elde edilen kâr ile yeniden yapılandırma öncesi kontrol edilen işlemlerden elde edilen kârın karşılaştırmasının; OECD Model Vergi Anlaşmasının 9 uncu maddesinde belirtilen kontrol dışı işlemlerle karşılaştırma yapılması gereksinimi karşılamamasıdır. Bir mükellefin, kontrol edilen işlemlerinin, diğer kontrol edilen işlemleriyle karşılaştırılması emsallere uygunluk ilkesinin uygulamasında geçerli olmayacak, bu nedenle de bu tür bir karşılaştırma vergi idareleri tarafından transfer fiyatlandırması düzeltmelerinde ve mükellef tarafından transfer fiyatlandırması politikalarını desteklemek üzere kullanılamayacaktır.

9.144 Yeniden yapılandırma öncesinin ve sonrasının karşılaştırılması ile ilgili bir başka sorun, yeniden yapılandırılan işletmede ortadan kalkan işlev, varlık ve risklerin, bir bütün olarak değerinin belirlenmesindeki güçlüktür. Unutulmamalıdır ki, bu işlev, varlık ve risklerin her zaman diğer tarafa transfer edildiği durumlar da olmayabilir.

¹¹ Bu durum, bu Bölümün II nci Kısımında tartışılan kâr potansiyelinden farklı bir sorudur.

9.145 İşletme yeniden yapılandırılmalarında; yeniden yapılandırma öncesinin ve sonrasının karşılaştırılmasının yeniden yapılandırmanın kendisinin anlaşılmasında bir rol oynayabileceği ve taraflar arasındaki kâr ve zararın dağıtımındaki değişikliklerin anlaşılması için bu karşılaştırmanın yeniden yapılandırma öncesi ve sonrasına ilişkin karşılaştırılabilirlik analizinin (işlev analizi dâhil) bir parçası olabileceği söylene gelmektedir. Yeniden yapılandırma öncesi anlaşmalarda varolan bilgiler ve yeniden yapılandırmanın kendisinin şartları, yeniden yapılandırma sonrası anlaşmaların ortaya koyduğu bağlamın anlaşılmasında ve bu anlaşmaların emsallere uygun olup olmadığının değerlendirilmesinde önemli bir unsur olabilir. Bu durum, aynı zamanda dikkatleri yeniden yapılandırılan işletmenin gerçekçi bir şekilde sahip olduğu diğer seçeneklere çekmektedir.¹²

9.146 Yeniden yapılandırma öncesi ve sonrası ticari işlemler ile ilgili karşılaştırılabilirlik analizi (işlev analizi dâhil), bazı işlevlerin, varlıkların ve risklerin transfer edildiğini, ancak yabancı ilişkili kişi ile yapılan anlaşma kapsamında diğer bazı işlevlerin yeniden yapılandırılan işletme tarafından hâlâ taşınmaya devam edildiğini gösterebilir. Yeniden yapılandırılan işletme ve yabancı ilişkili kişinin rollerinin dikkatlice gözden geçirilmesi ile olayın şartları altında en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin hangisinin olduğu belirlenecek olup; ör. bu kapsamda yeniden yapılandırılan işletme ve yabancı ilişkili kişinin gerçek riskleri ve gayrimaddi varlıkları kapsamında yabancı ilişkili kişiye bırakılan bakiye kârın uygun olup olmadığı belirlenebilecektir.

9.147 Yeniden yapılandırma öncesi işlemlerin kontrol edilen işlem kapsamında olmadığı hallerde, önce ve sonra karşılaştırılmasının yapılabileceği durumlar bulunabilecek olup; ör. yeniden yapılandırmanın işletme satın alınmasını takip ettiği hallerde transfer fiyatlandırması düzeltilmesi, yeniden yapılandırma öncesi kontrol dışı işlemler ile yeniden yapılandırma sonrası kontrol edilen işlemlerin farklılıkları hesaba katılarak güvenilir bir şekilde yapılabilir. Bakınız paragraf 9.135'deki örnek. Kontrol dışı işlemlerin, güvenilir emsaller sağlayıp sağlamadığı, Rehberin 3.2 no'lu paragrafı kapsamında değerlendirilmelidir.

¹² Gerçekçi bir şekilde sahip olunan seçeneklerle ilgili tartışmalar için, bk. paragraf 9.59-9.64. Aynı zamanda, yeniden yapılandırmadan kaynaklanan durumlar ile başlangıçta yapılandırılan durumlar arasındaki olası olgusal farklılıklar ve bu farklılıkların tarafların yeni bir anlaşmanın hükümlerini tartışırken gerçekçi bir şekilde sahip oldukları seçenekleri ve bundan dolayı yeniden yapılandırmanın ve/veya yeniden yapılandırma sonrası anlaşmaların şartlarını nasıl etkileyebileceğiyle ilgili tartışmalar için, bk. paragraf 9.127-9.132.

E. Faaliyet yeri seçiminin sağladığı tasarruf

9.148 Bir ÇÜİ grubu, bazı faaliyetlerini, bu faaliyetlere ilk başladığı yerden, maliyetleri (işçilik, kira vb.) daha düşük olan bir başka yere taşıyarak, bu taşımanın olası maliyetlerinin de hesaba katılmasıyla (mevcut faaliyetleri sonlandırmanın maliyeti, yeni yerin potansiyel olarak daha yüksek olan altyapı yatırım maliyetleri, yeni yer pazara uzak ise potansiyel daha yüksek taşımacılık maliyetleri, yerel çalışanların eğitim maliyeti vb.) faaliyet yeri seçiminin sağladığı tasarrufları elde edebilir. Faaliyet yeri tasarrufu sağlamayı hedefleyen bir işletme stratejisinin, yeniden yapılandırmanın ticari gerekçesi olarak ileri sürülmesiyle ilgili tartışmalarda paragraf 1.59-1.63 geçerlidir.

9.149 Yeniden yapılandırmalarda, faaliyet yerinin taşınması nedeniyle önemli düzeyde tasarruf elde edildiğinde, bu tasarrufun taraflar arasında paylaşılıp paylaşılmayacağı ve paylaşılacaksa nasıl paylaşılacağı sorusu ortaya çıkmaktadır. Elbette ki bu soruya verilecek yanıt, benzer şartlar altında ilişkisiz işletmelerin bu durumun üzerinde anlaşıp anlaşmayacağına bağlı olacaktır. İlişkisiz tarafların üzerinde anlaşması beklenen şartlar ise, doğal olarak her bir tarafın işlevlerine, varlıklarına, risklerine ve pazarlık güçlerine bağlı olacaktır.

9.150 Markalı elbise tasarlayan ve imal eden ve bunları satan bir işletme örnek alınsın. İmalat süreci basit olup, değerli bir gayrimaddi hakkı temsil eden marka ise oldukça ünlüdür. Bu işletmenin, işçilik maliyetinin yüksek olduğu A ülkesinde kurulduğu ancak işletmenin A ülkesindeki imalat faaliyetini sonlandırıp işçilik maliyetinin önemli ölçüde daha düşük olduğu B ülkesindeki ilgili işletmesine bu faaliyeti taşımaya karar verdiği varsayılın. A ülkesindeki işletme marka üzerindeki hakların sahipliğine ve elbiseleri tasarlamaya devam edecektir. Yeniden yapılandırmanın bir parçası olarak elbiseleri, B ülkesindeki ilgili işletme imalat anlaşması kapsamında imal edecektir. Anlaşma, B ülkesindeki ilgili işletmenin önemli ölçüde gayrimaddi hak sahibi olmasını, lisans almasını veya önemli bir risk yüklenmesini gerektirmemektedir. Elbiseler, B ülkesindeki ilgili işletme tarafından imal edildikten sonra A ülkesindeki işletmeye satılacak ve A ülkesindeki işletme de bunları üçüncü kişi müşterilere satacaktır. Yeniden yapılandırmanın, A ülkesinde kurulu işletme ve bunun ilişkili işletmesi olan B ülkesindeki işletmeye bir grup olarak önemli ölçüde faaliyet yeri tasarrufu sağlama olasılığının varlığı kabul edilsin. Bu durumda söz konusu tasarrufun, A ülkesindeki işletmeye mi, ilgili B ülkesindeki işletmeye mi veya her ikisine birden mi (böyle ise hangi oranda) bırakılacağı soruları ortaya çıkmaktadır.

9.151 Bu örnekte, aktarılan faaliyet oldukça rekabetçi olup, A ülkesindeki işletme, elbise imalatı için ilişkili işletmesini veya üçüncü kişi bir imalatçıyı kullanmak konusunda gerçekçi bir seçeneğe sahiptir. Sonuç olarak, elbiseleri üçüncü tarafların işletme (A) için üretim

üretmeyeceğiyle ilgili emsallere uygun şartların tespitine ilişkin emsal verileri bulunması mümkündür. Bu durumda imalatçıya (B), eğer varsa imalat yerinin sağladığı tasarrufun sadece çok az bir kısmı emsallere uygunluk kapsamında atfedilecektir. Diğer türüsünü yapmak, ilişkili imalatçının ilişkisiz imalatçılardan daha farklı konumlandırılması anlamına gelmekte ve bu durum da emsallere uygunluk ilkesine aykırı olmaktadır.

9.152 Bir başka örnekte ise X ülkesindeki işletmenin ilişkisiz müşterilere önemli derecede uzmanlaşmış mühendislik hizmeti verdiği varsayılmıştır. İşletme, yüksek standartlarıyla çok iyi bilinmektedir. İşletme, ilişkisiz müşterilerine saat tabanlı sabit bir ücret uygulamakta olup, saatlik ücret, aynı pazardaki benzer hizmetlere ilişkin olarak rakiplerin ücretleri ile karşılaştırılmaktadır. Kalifiye mühendislerin X ülkesindeki ücretlerinin oldukça yüksek olduğu varsayılmıştır. Daha sonra işletme, Y ülkesinde ilgili bir işletme kurmuş, bu işletmede daha düşük ücrete aynı nitelikte mühendisleri istihdam etmiş ve önemli ölçüdeki mühendislik işlerini alt yüklenici olarak Y ülkesindeki bağımlı işletmesine devretmiş ve bu şekilde işletme ve bağımlı işletmeden oluşan grup önemli ölçüde faaliyet yeri tasarrufu sağlamıştır. Müşteriler işlerini doğrudan X ülkesindeki işletme ile yürütmeye devam etmekte olup, alt yüklenicilik anlaşmasının farkında olmak zorunda da değildirler. X ülkesindeki iyi bilinen işletme, bir süre için, maliyetlerinde önemli düzeyde azalma olmasına rağmen hizmetlerinin saat tabanlı ücretlendirilmesine aynı biçimde devam edebilecektir. Bununla birlikte belirli bir süre sonra, söz konusu işletme rekabet baskısı altında saatlik ücretlerini azaltma yoluna gitmiş ve sağlanan faaliyet yeri tasarrufunun bir kısmını müşterilerine yansıtmıştır. Bu olayda da, faaliyet yerinin sağladığı tasarrufun, ÇÜİ grubu içindeki hangi taraf veya taraflara emsallere uygun olarak atfedilmesi gerektiği sorusu ortaya çıkmaktadır: Y ülkesindeki bağımlı işletmeye mi, X ülkesindeki işletmeye mi veya her ikisi birden mi (eğer böyle ise, hangi oranda)?

9.153 Bu örnekte, belki de, sözü edilen türdeki mühendislik hizmetlerine aşırı bir talep bulunmakta ve Y ülkesindeki bağımlı işletme de gerekli kalite standardında söz konusu hizmeti sağlayabilecek tek işletme olduğundan, X ülkesindeki işletmenin bu hizmet sağlayıcısını (Y) kullanmak dışında başka bir seçeneği de bulunmamaktadır. Belki de, Y ülkesindeki bağımlı işletme teknik bilgiyle değerli bir gayrimaddi hak geliştirme sürecindedir. Bu gayrimaddi hak, alt yüklenicilik anlaşmasının emsallere uygun tazminatının belirlenmesinde hesaba katılmalıdır. Uygun şartlarda, (eğer ortada önemli düzeyde kendine özgü katkılar varsa, ör. gayrimaddi hak hem X ülkesindeki işletme, hem de Y ülkesindeki bağımlı işletme tarafından kullanılıyorsa), işleme dayalı kâr bölüşüm yönteminin uygulanması düşünülebilir.

F. Örnek: Merkezi satın alma işlevi uygulaması

9.154 Bu Kısımda, merkezi satın alma işlevine emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması gösterilmektedir. Bu Kısımda; sinerji unsurlarının, maliyet tasarrufunun veya entegrasyona ilişkin diğer etkilerin yaratılmasında her bir tarafın oynadığı rolün anlaşılmasıyla ilgili olarak, özellikle işlev ve karşılaştırılabilirlik analizlerinin merkezi önemi gösterilmektedir. Aşağıdaki liste bütün olası durumları kapsama amaçlı olmayıp, sadece sıklıkla görülen durumlara ilişkindir. Hangi transfer fiyatlandırması yönteminin daha uygun olduğu olayın mahiyet ve şartlarına bağlıdır. Özellikle, yaratılan maliyet tasarrufunun veya satın alma işlevinin merkezileştirilmesine ilişkin işlemlerin yaratacağı verimsizliklerin hangi tarafa atfedilmesi gerektiğinin belirlenmesi her bir olayın kendine özgü şartlarına bağlı olacaktır.

9.155 Bir ÇÜİ grubunun merkezi satın alma şirketi kurduğu ve bunun üçüncü kişi tedarikçilerle grubun bütün imalat birimlerindeki imalat sürecinde kullanılan hammaddelerin satın alınmasına ilişkin müzakereleri yapacağı kabul edilsin. Özellikle; her bir imalat biriminin, merkezi satın alma biriminin ve üzerinde anlaşılan sözleşmenin şartlarının işlev analizine bağlı olarak bir dizi tazmin ve transfer fiyatlandırması yöntemleri dikkate alınabilecektir.

9.156 İlk olarak, KFY'nin uygulanacağı durumlar olabilecektir. Varsayalım ki, merkezi satın alma birimi hammaddeleri üçüncü kişi tedarikçilerden satın almakta ve bunları imalat birimlerine satmaktadır. Şayet hammaddeler emtia pazarında muamele görüyorsa, KFY uygun olabilecektir (bk. paragraf 2.18). İmalat birimleri tarafından, merkezi satın alma biriminin oluşturulmasından önce hammaddelere ödenen fiyatlar veya emsal hammaddelere ilişkisiz işletmelerin ödediği fiyatlar; olguların, şartların ve kontrol edilen ve kontrol dışı işlemlerin farklı zamanlarda ortaya çıkmış olmasının etkilerinin de gözden geçirilmesi suretiyle, imalat biriminin merkezi satın alma biriminden hammadde satın alırken ödeyeceği fiyatın tespitinde karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat olarak, kullanılacaktır. Bununla birlikte, bu şekilde tespit edilen kontrol dışı emsal fiyat eğer düzeltilmezse, bütün maliyet tasarrufunun merkezi satın alma birimine atfedilmesi anlamına gelebilecektir. Daha önce paragraf 9.154'de belirtildiği üzere, emsallere uygunluğun ortaya konulmasında, şartlar olaya göre dikkate alınmak zorundadır. Olayın şartlarına göre maliyet tasarrufunun bir kısmının imalat birimine atfedilmesi gerektiği belirlendiğinde, karşılaştırılabilir fiyatın düzeltilmesinin gerekip gerekmediği ve gerekli ise bunun düzeltilebilir düzeltilmeyeceği soruları gündeme gelecektir.

9.157 Hammadde fiyatlarındaki aşırı dalgalanmalar ve merkezi satın alma birimi kurulmadan önce imalat birimleri tarafından ödenen fiyatların dikkate alınamıyor olması gibi nedenlerle KFY kullanılamıyor ise, maliyet artı yöntemi dikkate alınabilecektir. Örneğin, merkezi satın alma birimi, hammaddeleri üçüncü kişi tedarikçilerden satın almakta ve bunları imalat birimlerine

maliyete bir ekleme yaparak, yani hammaddelerin satın alma fiyatına emsallere uygun kâr marjı ekleyerek satmaktadır. Bu durumda, merkezi satın alma birimine atfedilecek kâr marjı oranı, karşılaştırılabilir kontrol dışı alım satım faaliyetlerinde kazanılan oran ile karşılaştırılabilir olmalıdır.

9.158 Bazı durumlarda merkezi satın alma birimi, tedarikçiler veya merkezi satın alma biriminden hammadde satın alanlar (ya da her ikisi) için bir acente gibi hareket etmekte ve tedarikçilerden veya satın alıcılardan (ya da ikisinden) elde edilen bir komisyon ücreti yoluyla tazmin edilmektedir. Bu durum; merkezi satın alma biriminin üçüncü kişi tedarikçilerle müzakereleri yaptığı ancak stokların mülkiyetini üzerine almadığı, yani imalat biriminin hammaddeleri tedarikçilerden doğrudan satın almaya devam ettiği, ancak merkezi satın alma birimin faaliyetleri sonucunda ve imalat birimlerinden oluşan grubun dâhil olduğu anlaşmaya katılarak bir indirim elde ettiği hallerde görülebilir. Komisyon bedeli; tedarikin toplam değerinin (özellikle tedarikçi tarafından ödenmişse) veya elde edilen indirimin (özellikle imalatçı tarafından ödenmişse) bir oranı olabilir. Bu bedel, benzer şartlar altında emsal acente işlevini yüklenen ilişkisiz kişilerin uyguladığı komisyon bedeli ile karşılaştırılabilir olmalıdır.

9.159 İlk bakışta, merkezi satın alma birimin bakış açısından emsallere uygun kabul edilerek maliyete eklenen kâr marjı veya komisyon bedeli, gerçekte imalat biriminin satın alma fiyatının belirlenmesinde bunların kendilerinin elde edebileceği fiyattan daha yüksek bir fiyata neden olabilecektir. İmalatçılar tarafından yaratılan marjinal maliyet önemli ise (ör. bunlar, tekrarlanan bir şekilde, merkezi satın alma birimine aktarılan ürün grubunu önemli şekilde etkileyecektir), ilişkisiz imalatçıların bu yüksek fiyatı ödemeyi kabul edip etmeyecekleri, ekonomik gerekçenin ne olabileceği veya emsallere uygunluk ilkesi kapsamında merkezi satın alma biriminin imalatçıya satış fiyatının azaltılması yoluyla söz konusu verimsizlikleri yüklenmesi gerekip gerekmediği soruları ortaya çıkacaktır. Buna verilecek yanıt, olayın mahiyet ve şartlarına bağlı olacaktır. Analizin anahtar noktası, tarafların (imalat birimi ve merkezi satın alma birimi) kabul edilebilir şekilde merkezi satın alma işlevi uygulamasından bekleyebileceği faydaların ve uygun durumlarda merkezi satın alma uygulamasına girmeme seçeneğinin diğer seçeneklerin beklenen faydası kadar çekici olmadığı durumlar da dâhil olmak üzere, kabul edilebilir şekilde mümkün olabilecek diğer seçeneklerin belirlenmesidir. Taraflarca kabul edilebilir şekilde beklenebilecek faydalar bulunduğunda analizin anahtar noktası; merkezi satın alma biriminin ortaya çıkardığı verimsizliğin nedeninin, merkezi satın alma biriminin faaliyetlerini yürüttüğü dayanak sözleşmenin hükümleri ile özellikle verimsizliğe yol açan kararlardaki göreceli rolleri ve sorumlulukları da dâhil olmak üzere, imalatçı ve merkezi satın alma biriminin işlev analizi olmaktadır. Bu analiz, hangi tarafa, hangi ölçekte verimsizlik maliyetlerinin atfedilmesi gerektiğini belirleme olanağı sağlamalıdır. Bu analiz, verimsizliklerin merkezi satın alma birimine yüklenmesi gerektiğini gösterdiğinde, bunu gerçekleştirmenin yollarından biri, imalat birimlerine yapılan satış işlemlerinin fiyatlamasının, KFY, yani imalatçı birimin serbest piyasada karşılaştırılabilir tedarikçilerden karşılaştırılabilir şartlarda elde

edebileceği fiyatlar temelinde yapılmasıdır. Bununla birlikte, bütün verimsizliklerin merkezi satın alma işlevinin başarısızlığına atfedilmesi veya sinerji kaynaklı olumlu etkilerin daima grup üyeleri arasında paylaşılması gerektiği şeklinde çıkarsamalar yapılmamalıdır.

9.160 Nihai olarak, bazı durumlar olabilir ki, satın alma işlevinin merkezileştirilmesinden sağlanan maliyet tasarruflarının (ya da maliyetlerin), merkezi satın alma birimi ile imalat birimleri arasında bir çeşit kâr bölüşüm yöntemiyle paylaştırılması gerekir.

Kısım IV: Girişilen işlemlerin gerçek mahiyetinin belirlenmesi

A. Giriş

9.161 Her hangi bir transfer fiyatlandırması analizinin başlangıç noktasında, gözden geçirilecek olan kontrol edilen işlemlerin nitelenmesi ve uygun bir şekilde belirlenmesi önemlidir. Paragraf 1.64-1.69, ilişkili kişilerin fiilen giriştikleri işlemlerle ilgili olup, bu paragraflarda vergi idareleri tarafından bir mükellefçe gerçekleştirilen bir işlemin transfer fiyatlandırması açısından kabul edilmemesinin uygun ve meşru olabileceği istisnai şartlar açıklanmıştır.

9.162 Paragraf 1.64-1.69, OECD Model Vergi Anlaşmasının 9 uncu maddesi kapsamında, işlemlerin transfer fiyatlandırması düzeltmesi yapılması amacıyla kabul edilmediği durumlarla sınırlıdır (başka deyişle emsallere uygunluk ilkesine uygun olarak gerçekleştirilen düzeltmeler). Bu paragraflarda ülkelerin bu işlemleri dâhili hukuklarının diğer yönleri kapsamında farklı nitelendirme olanaklarıyla ilgili herhangi bir yönlendirici açıklama yer almamaktadır. Kötüye kullanmaya karşı dâhili hukuk kuralları ve ikili anlaşmalar arasındaki ilişkiyle ilgili bir tartışma, OECD Model Vergi Anlaşmasının 1 inci maddesinin Yorumunda yer almaktadır (Özellikle Yorumun 9.5, 22 ve 22.1 no'lu paragraflarına bakınız.).

9.163 ÇÜİ'ler ticari faaliyetlerini kendilerinin uygun gördükleri şekilde organize etmekte serbesttirler. Vergi idareleri, ÇÜİ'lerin kendi yapılarını nasıl tasarlayacaklarını ve ticari faaliyetlerini nerede konumlandıracaklarını dikte etme hakkına sahip değildir. ÇÜİ grubu, bir ülkede ticari olarak bulunmak veya bunu belirli bir seviyede sürdürmek konusunda zorlanamazlar. Bu kapsamda ÇÜİ'ler kendi faydalarına, ticari ve ekonomik çıkarlarına göre hareket etmekte serbesttirler. Bu kararın verilmesinde vergiyle ilgili görüş ve düşünceler bir etmen olabilmektedir. Bununla birlikte vergi idareleri, bir ÇÜİ'nin ortaya koyduğu yapının vergisel sonuçlarını, ikili anlaşmalar ve özellikle de OECD Model Vergi Anlaşmasının 9 uncu maddesi kapsamında belirleme hakkına sahiptir. Bu vergi idarelerinin; OECD Model Vergi Anlaşmasının 9 uncu maddesine göre uygun transfer fiyatlandırması düzeltmesi ve/veya ikili anlaşma yükümlülükleri ile uyumlu olacak şekilde kendi iç hukuklarının (ör. genel veya özel kötüye kullanmaya karşı kuralları çerçevesinde) verdiği yetki kapsamında diğer türlü düzeltmeleri yapabilecekleri anlamına gelmektedir.

B. Gerçekte girilen işlemler. Sözleşme hükümlerinin rolü. Paragraf 1.64 – 1.69 ve Rehberin diğer Bölümleri arasındaki ilişki

9.164 9 uncu madde bağlamında, kontrol edilen işlemlere emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasının incelenmesinde başlangıç noktası ilişkili kişilerin fiilen giriştikleri işlemler olup, bu incelemede sözleşme hükümleri önemli bir rol oynamaktadır (bk. paragraf 1.64). Bununla birlikte, paragraf 1.47-1.51 ve 1.64-1.69 da belirtildiği üzere, sözleşme hükümlerinin bu şekilde gözden geçirilmesi yeterli olmayacaktır.

9.165 OECD Model Vergi Anlaşmasının 9 uncu maddesine göre vergi idaresi, bir mükellefin kontrol edilen işlemlerinin şartlarının ilişkisiz işletmelerin üzerinde anlaşacakları şartlardan farklı olması halinde bu mükellefin kârını düzeltebilir. Uygulamada, transfer fiyatlandırması düzeltmeleri, bir işletmenin kârının düzeltilmesini içermekte olup; bu da, kontrol edilen işlemin fiyatının ve/veya diğer şartlarının (ödeme dönemleri veya risklerin dağıtımı gibi) düzeltilmesine isnat olunabilir. Bu durum, bütün transfer fiyatlandırması düzeltmelerinin; bunlar, gerek sadece kontrol edilen işlemin fiyatının düzeltilmesi veya aynı zamanda (veya alternatif olarak) kontrol edilen işlemin diğer şartlarının düzeltilmesi veya paragraf 3.11 ve 6.18’de belirtilen açıklamalar uyarınca bir paket şeklinde sunulan işlemlerin ayrı ayrı değerlendirilmesi şeklinde yapılmış olsun, paragraf 1.64-169 kapsamında kontrol edilen işlemin kabul edilmemesinden ibaret olduğu anlamına gelmemektedir. Gerçekte bu düzeltmeler, karşılaştırılabilirliğin incelenmesi suretiyle sonuçlandırılmakta olup; konuyla ilgili olarak, paragraf 1.33’e bakınız. 1.48-1.54’üncü paragraflar, tarafların hareketleri veya işlemin ekonomik özü ile uyumlu olmayan akdi hükümleri reddetme olanağı konusunda vergi idareleri için açıklamalar içermektedir.

9.166 Risklerin ilişkili kişiler arasındaki işlemlerle tahsis edilmesinin emsallere uygun olup olmadığının nasıl belirleneceğine ilişkin bir tartışma, bu Bölümün I inci Kısımında bulunmaktadır. Paragraf 9.11’de tartışıldığı üzere, 9 uncu madde bağlamında risklerin incelenmesine, taraflar arasındaki sözleşme hükümlerinin incelemesi ile başlanmakta olup, genellikle bu hükümler risklerin taraflar arasında nasıl paylaşıldığını nitelendirmektedir. Bununla birlikte, paragraf 1.48-1.54’de belirtildiği üzere, ilişkili kişiler arasındaki görünür risk dağıtımına, bu dağıtımın işlemin ekonomik özü ile uyumlu olduğu ölçüde itibar edilecektir. Bu nedenle, ilişkili kişiler arasındaki risk dağıtımının ve bunun transfer fiyatlandırması sonuçlarının incelenmesinde, sadece sözleşme hükümlerinin değil, aynı zamanda ilişkili kişilerin risklerin bu şekildeki dağıtımına uyup uymadığının ve sözleşme hükümlerinin emsallere uygun bir risk dağıtımı sağlayıp sağlamadığının da gözden geçirilmesi önemlidir. Sözleşme hükümlerinin emsallere uygun bir risk dağıtımı sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesinde iki önemli faktör gündeme gelmekte olup, bunlar karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerde karşılaştırılabilir

risk dağıtımlarıyla ilgili delil bulunup bulunmadığı ve böyle bir delilin yokluğu halinde risk dağıtımının ticari olarak kabul edilebilir olup olmadığıdır (ve özellikle risk dağıtılan tarafın risk üzerinde daha fazla kontrolü olup olmadığı). Paragraf 9.34-9.38, karşılaştırmayla ilgili düzeltmelerin yapılması ile kontrol edilen bir işlemle gerçekleştirilen risk dağıtımının kabul görmemesi arasındaki farklılıkların açıklanmasını ve Rehberin 1.49 ve 1.64-1.69 no'lu paragrafları arasındaki ilişkilerle ilgili bir tartışmayı içermektedir.

9.167 Benzer bir mantık, Kısım II'de mevcut anlaşmaların sonlandırılması veya önemli derecede yeniden müzakere edilmesinden kaynaklanan tazminat hakkı kapsamında geliştirilmiştir. Paragraf 9.103'de, sonlandırılan, yenilenmeyen veya kapsamlı olarak yeniden müzakere edilen, yazılı olarak düzenlenmiş ve tazminat hükmü içeren bir anlaşmanın incelenmesine ilave olarak, anlaşmanın hükümlerinin ve tazminat hükmünün olası varlığının ya da yokluğunun veya diğer tür garantilerin (bu şekildeki hükümlerin varlığı dâhil) emsallere uygun olup olmadığının değerlendirilmesinin önemli olabileceği açıklanmıştır.

C. Rehberin 1.64-1.69 no'lu paragraflarının işletme yeniden yapılandırma durumlarına uygulanması

C.1 Sadece istisnai vakaların kabul edilmemesi

9.168 Paragraf 1.64-1.69 açık bir şekilde, fiili işlem veya anlaşmaların vergi idaresince kabul edilmemesini istisnai olaylar ile sınırlandırmıştır. Bu durum; bir işlemin vergi idaresince kabul edilmemesinin kural olmadığını, fakat vergi idaresi tarafından kontrol edilen işlemlerin incelenmesinin ilişkili kişiler tarafından gerçekleştirilen ve fiilen girilen işlemler temelinde olması gerektiğine ilişkin genel prensibin bir istisnasının bulunduğunu göstermektedir.¹³ Bu bağlamdaki istisna kelimesinin anlamı olağandışı veya nadiren kelimelerinin anlamlarına benzemektedir. Bu durum birçok olayda, anlaşmaların fiilen girildiği ve gerçekleştirildiği şekliyle emsallere uygun fiyatlandırıldığının belirlenmesi ile 9 uncu madde kapsamında emsallere uygunluk ilkesinin karşılanabileceğini göstermektedir.

¹³ Paragraf 1.53'de belirtildiği üzere, tarafların giriştikleri işlemlerin sözleşme hükümlerince doğrulanıp doğrulanmadığının veya tarafların giriştikleri işlemlerin sözleşme hükümlerini takip edip etmediğinin veya bunların görünür olup olmadığının incelenmesi önemlidir. Bu durumlarda, işlemin gerçek mahiyetinin tespiti amacıyla daha fazla analiz gerekmemekte olup, bir fiyat düzeltmesi çözüm olmayabilecektir.

9.169 Paragraf 1.64-1.69 gereğince, tarafların nitelendirdiği veya gerçekleştirildiği bir işlem veya anlaşmanın, bütün olgu ve durumlar hesaba katıldıktan sonra vergi idaresi tarafından kabul edilmemesi istisnai olarak uygun olabilecek ve vergi idaresi şu sonuçları çıkaracaktır:

- İşlemin veya anlaşmanın ekonomik özü bunların şeklinden farklıdır (Kısım C.2) veya
- Karşılaştırılabilir şartlar altındaki ilişkisiz işletmeler, ilişkili kişilerin sahip olduğu şekilde nitelendirilmiş veya gerçekleştirilmiş bir işleme veya anlaşmaya sahip olmayacak ve emsallere uygun fiyat bu işlem veya anlaşmadan hareketle güvenilir bir şekilde belirlenemeyebilecektir (Kısım C.3 ve C.4).

Bunların her ikisi de; tarafların bir işlem veya anlaşmayı karakterize etmelerinde veya yapılandırmalarında ilişkisiz işletmelerin arasında mevcut olmayan durumların referans alınmasına ilişkin örneklerdir (bk. paragraf 1.66).

C.2 İşlemin veya anlaşmanın ekonomik özünün belirlenmesi

9.170 Bir işlemin veya anlaşmanın ekonomik özü; işlemin veya anlaşmanın ekonomik ve ticari bağlamının, bunların konusunun, ticari ve pratik açılarından etkilerinin, tarafların davranışlarının ve bunlar tarafından görülen işlevler, kullanılan varlıklar ve yüklenilen riskler dâhil bütün olgu ve durumların incelenmesi ile belirlenir.

C.3 Anlaşmaların ilişkisiz işletmelerce benimsenip benimsenmeyeceğinin tespit edilmesi

9.171 Paragraf 1.65’de, ilişkili kişilerce benimsenen anlaşmaların “ticari açıdan kabul edilebilir şekilde hareket eden ilişkisiz kişilerce benimsenebilecek anlaşmalardan farklı olduğu.....” ikinci bir duruma açık bir şekilde atıf yapılmaktadır. Vergi idaresi, paragraf 9.163 ile uyumlu olacak şekilde, mükellefin ticari anlaşmalarını nasıl yapılandıracağıyla ilgili ticari kararlarına doğal olarak karışmamalıdır. Kontrol edilen işlemin ticari açıdan kabul edilebilir olmadığına ilişkin belirleme büyük bir dikkatle yapılmak zorunda olup, sadece istisnai durumlar ilişki işletmelerin anlaşmalarının vergi idaresince kabul edilmemesine yol açacaktır.

9.172 Güvenilir verilerin, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin varlığını gösterdiği durumlarda, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin ticari açıdan kabul edilebilirlikten yoksun olduğu tartışılmamalıdır. Karşılaştırılabilir verilerin varlığı yoluyla, ilişkili kişilerin anlaşmalarının emsallere uygun fiyatlandırıldığının delillendirilmesi, karşılaştırılabilir şartlarda ilişkisiz

işletmeler için de durumun ticari açıdan kabul edilebilir olduğunu gösterecektir. Bununla birlikte diğer taraftan, ilişkili kişilerin anlaşmalarının ilişkisiz kişiler arasında görülmemesi olgusu, tek başına durumun emsallere uygun ve ticari açıdan kabul edilebilir olmadığı anlamına gelmeyecektir (bk. paragraf 1.11).

9.173 İşletme yeniden yapılandırılmaları, ÇÜİ'ler de ortaya çıkan ve ÇÜİ grubu olma olgusunun bir çok avantajından yararlanılarak ve toplu biçimde çalışarak gerçekleştirilen ve ilişkisiz kişiler arasında bulunması çok güç olan global iş modeli uygulamalarında başı çekmektedir. Örneğin ÇÜİ grubu, global bir tedarik zinciri uygulayabilir veya ilişkisiz kişiler arasında bulunmayan işlevleri merkezileştirebilir. Bu nedenle, bu iş modellerinin, ticari açıdan kabul edilebilir olacak şekilde uygulanan bir çeşit ilişkisiz işletme davranışı olup olmadığına değerlendirilmesi oldukça zordur. Bu emsal eksikliği, elbette ki, bu tür bir global iş modeli uygulamasının kendiliğinden ticari açıdan kabul edilemez olduğu anlamına gelmeyecektir.

9.174 Test edilen şey, (benimsenen anlaşmanın) sonucun ilişkisiz işletmelerin normal ticari davranışlarının sonucu ile uzlaşıp uzlaşmadığıdır. Bu, ilişkili kişilerin fiili davranışlarının, ilişkisiz kişilerin, anlaşmanın hükümlerini müzakere ederken ve kabul ederken ki gibi davranışları gerektiği (dikkate alınarak) test edilmesi değildir. Bu nedenle, ilişkili kişilerin yeniden yapılandırma anlaşmasında fiilen bir pazarlığa girip girmedikleri veya basit bir şekilde bütün grubun faydasına hareket ettikleri hususları; anlaşmanın ticari açıdan kabul edilebilir şekilde davranan ilişkisiz kişilerce benimsenip benimsenmeyeceğini veya emsallere uygun fiyata ulaşıp ulaşılmadığını belirlemez.

9.175 Emsallere uygunluk ilkesi uygulaması, ilişkisiz işletmelerin bir işleme göre açık bir şekilde daha cazip bir alternatifte sahip olduklarında söz konusu işleme girmeyecekleri kavramına dayanmaktadır. Bakınız paragraf 9.59-9.64. Bu paragraflarda tartışıldığı üzere, gerçekçi bir şekilde sahip olunan seçeneklerin dikkate alınması bir anlaşmanın emsallere uygun fiyatlamasının belirlenmesinde geçerli olabilecektir. Aynı zamanda, ilişkili kişiler arasında benimsenen anlaşmaların, ticari açıdan kabul edilebilir şekilde davranan ilişkisiz işletmelerin benimseyebileceğinden farklı olup olmadığı sorusu da geçerli olabilmektedir. Fiilen benimsenen anlaşmaların emsallere uygun fiyatlamasının güvenilir şekilde belirlenemeyeceği istisnai durumlar olabilmekte ve bu durumlarda anlaşmanın karşılaştırılabilir şartlar altında ticari açıdan kabul edilebilir şekilde davranan ilişkisiz işletmelerce benimsenmeyeceği çıkarsaması yapılabilmektedir (bk. Kısım C.4).

9.176 İlişkisiz bir işletme, gerçekçi bir şekilde alternatif bir seçeneğin varlığını görürse ve bu alternatif seçenek yeniden yapılandırmaya girmeme seçeneği dâhil diğer seçeneklere göre açık bir şekilde daha cazip ise, bu işletme yeniden yapılandırma işlemlerine girmeyebilecektir. Bir tarafın kendisi için gerçekçi bir şekilde varolan diğer seçeneklere emsallere uygun bir şekilde sahip olup olmadığını değerlendirirken dikkatler; yeniden yapılandırmanın bütün ilgili şartlarına, tarafların haklarına ve diğer varlıklarına, yeniden yapılandırmanın kendisiyle ilgili

tazminata ve yeniden yapılandırma sonrası anlaşmaların tazmini (bu Bölümün Kısım II ve III ünde tartışıldığı gibi) ile birlikte bir ÇUİ grubuna dahil olmaktan kaynaklanan ticari şartlara verilmelidir (bk. paragraf 1.11).

9.177 Yeniden yapılandırmanın ticari mantığının değerlendirilmesi sürecinde, bir işleme bağımsız bir şekilde mi yaklaşılacağı, yoksa işlemin ekonomik açıdan dâhili ilişkisi bulunan diğer işlemler de dikkate alınarak, daha geniş bir ölçekte mi inceleneceği soruları ortaya çıkabilmektedir. Genellikle, yeniden yapılandırmanın ticari mantığına bir bütün olarak bakılması uygun olacaktır. Örneğin, gayrimaddi varlık kullanımı ve geliştirilmesiyle ilgili anlaşmalarda da değişikliğe yol açan geniş ölçekli bir yeniden yapılandırmada, yapılandırmanın bir parçası olarak gayrimaddi varlıkların satışı incelenirken, gayrimaddi varlıkların satışının ticari açıdan kabul edilebilirliği diğer işlemlerin yol açtığı değişikliklerden bağımsız bir şekilde incelenmemelidir. Diğer taraftan, yeniden yapılandırma, birden fazla unsurda veya ekonomik açıdan dâhili ilişkisi olmayan ticari durumlarda değişikliğe yol açtığında, bu değişikliklerin ticari açıdan kabul edilebilirliğinin ayrı ayrı dikkate alınması ihtiyacı olabilir. Örneğin yeniden yapılandırma, grubun satın alma işlevinin ve bu satın alma işlevi ile ilişkisi olmayan değerli gayrimaddi varlıkların sahipliğinin merkezileştirilmesine ilişkin olabilir. Bu tür bir durumda, satın alma işlevi ile değerli gayrimaddi varlıkların sahipliğinin merkezileştirilmesinin ticari açıdan kabul edilebilirliğinin birbirinden ayrı ayrı değerlendirilmesi ihtiyacı olabilir.

9.178 Bir ÇUİ grubunun yeniden yapılandırmasıyla ilgili olarak grup düzeyinde ticari nedenler olabilir. Bununla birlikte, yeniden vurgulamak gerekirse, emsallere uygunluk ilkesi, ÇUİ grubunun üyelerine, bunlar tek bir birleştirilmiş faaliyetin ayrılmaz parçaları olmaktan ziyade ayrı varlıklar olarak muamele etmektedir (bk. paragraf 1.6). Sonuç olarak; transfer fiyatlandırması bakış açısından, yeniden yapılandırma anlaşmasının grubu bir bütün olarak ticari açıdan daha iyi bir konuma getirmesi yeterli olmayıp, anlaşma grup üyesi her bir bireysel mükellef açısından; bunların hakları ve diğer varlıkları, anlaşmadan beklenen faydalar (ör. yeniden yapılandırma sonrası anlaşmaların dikkate alınması ve yeniden yapılandırmanın kendisi için herhangi bir tazminat ödemesi gibi) ve gerçekçi bir şekilde sahip olunan seçenekler de hesaba katılarak, emsallere uygun olmalıdır.

9.179 Yeniden yapılandırma, bir bütün olarak ÇUİ grubu için ticari açıdan kabul edilebilir olduğunda, yeniden yapılandırmayı yeniden yapılandırmaya katılan her bir bireysel grup üyesi için emsallere uygun yapacak şekilde bir transfer fiyatı da (yeniden yapılandırma sonrası anlaşmaların tazmini ve yeniden yapılandırmanın kendisi için herhangi bir tazminat ödemesi) genellikle var olacaktır; bk. bu Bölüm, Kısım II-B.

C.4 İşlem veya anlaşmaların emsallere uygun fiyatlama çözümüne sahip olup olmadığının belirlenmesi

9.180 Paragraf 1.65’de tartışılan ikinci durum altında yer alan ikinci ölçüt, “ pratikte fiili yapının vergi idaresinin uygun transfer fiyatı belirlemesini engellemesidir”. Şayet uygun transfer fiyatı (Emsallere uygun bir fiyat, işlemin veya anlaşmanın her iki tarafında karşılaştırılabilirlik -işlev dâhil- analizini hesaba katar.) olayın şartlarından elde edilebiliyorsa, ilişkisiz işletmeler arasında işlemin veya anlaşmanın olgularının bulunamıyor olmasından bağımsız olarak vergi idaresi mükellefin girdiği işlem veya anlaşmanın ticari açıdan kabul edilebilirliğiyle ilgili şüphelere sahip olabilse de, işlem veya anlaşma paragraf 1.65’de yer alan ikinci durum altında göz ardı edilemeyecektir. Aksi halde vergi idaresi, olayın, paragraf 1.65’de yer alan ikinci durum altında, işlem veya anlaşmanın kabul edilmeyeceği bir olay olduğuna karar verebilecektir.

C.5 Vergisel amaçlarla ilinti

9.181 İşletme yeniden yapılandırması anlaşmalarındaki olgunun vergisel avantaj elde etme güdüsü olması tek başına, OECD Model Vergi Anlaşmasının 9 uncu maddesi kapsamında anlaşmanın emsallere uygun olmadığı sonucunu doğurmayacaktır.¹⁴ Vergisel güdü ve amacın varlığı tek başına, 1.64-1.69 paragraflar altında, tarafların karakterize ettiği ve yapılandırdığı anlaşmanın vergi idaresince kabul edilmemesini haklı kılmayacaktır.

9.182 İşlevlerin, varlıkların ve/veya risklerin fiilen transferinin, 9 uncu madde bağlamında bir ÇÜİ grubunun yeniden yapılandırma kapsamında vergisel tasarruflar elde etmek için gerçekleştirmesinin ticari açıdan kabul edilebilirliği olabilecektir. Bununla birlikte, bu durum emsallere uygunluk ilkesinin, yeniden yapılandırmadan etkilenen işletme düzeyinde karşılanıp karşılanmadığı ile ilintili değildir (bk. paragraf 9.178).

¹⁴ Paragraf 9.8’de belirtildiği üzere kötüye kullanmaya karşı dâhili kurallar bu Kısımın kapsamında değildir.

C.6 1.64-1.69 paragraflar altında işlem veya anlaşmanın kabul edilmemesinin sonuçları

9.183 Paragraf 1.65'deki birinci durum altında, yani işlemin ekonomik özünün bunun şeklinden farklı olması halinde, vergi idaresi, tarafların işlemi nasıl nitelendirdiklerine itibar etmeyecek ve işlemin özüne uygun olarak işlemi yeniden karakterize edebilecektir.

9.184 Paragraf 1.65, ikinci durum bağlamında bir satış işleminin vergi idaresince kabul edilememesine ilişkin bir örneği içermekte ve söz konusu paragrafta ilişkili kişiler arasındaki işlemin ticari bir mülkiyetin transferi olarak nitelenmesinin uygun olabileceği, ancak yine de vergi idaresince bu transferin şartlarının, bir bütünlük içinde (sadece basit bir şekilde fiyata atıf yapılarak değil) işleme konu ticari bir mülkiyetin transferi üzerinde ilişkisiz kişilerin kabul etmesi beklenen şartlar ile doğrulamasının yerinde olabileceği belirtilmektedir. Bu durumda vergi idaresi, anlaşmanın şartlarını ticari açıdan kabul edilebilir bir şekilde düzeltme yollarını arayacaktır.

9.185 Her iki durumda da 9 uncu madde, tarafların işlemlerini ekonomik ve ticari gerçeklik ile uyumlu olacak şekilde emsallere uygun yapılandırılmış olsalardı ulaşılacak şartları yansıtmak üzere bir anlaşmanın öngörülen şartlarının vergi idaresince düzeltilmesine izin vermektedir (bk. paragraf 1.66). Bunu yapmak için, vergi idareleri emsallere uygunluk ilkesini uygularken anlaşmaların ötesinde, bunların altında yatan gerçekliği belirlemek zorundadır (bk. paragraf 1.67).

9.186 Kontrol edilen işlemlerin yapılandırılmasının emsallere uygunluk ilkesini karşılayıp karşılamadığını belirlemek için, bir alternatif olarak ilişkisiz işletmeler arasında yapılandırılan işlemlerin referans alınmasının vergi idarelerince kullanışlı bulunduğu durumlara ilişkin ilkeler paragraf 1.68'de yer almaktadır. Belirli bir alternatifin sağladığı delillerin dikkate alınabilip alınamayacağı, kontrol edilen işlemler ve alternatifler arasındaki farklılıkları hesaba katmak için ihtiyaç duyulan düzeltmelerin kesinlik ve adedi ile mümkün olabilecek diğer herhangi bir delilin kalitesi de dâhil olmak üzere, olayın mahiyet ve şartlarına bağlı olacaktır.

9.187 Açıklamalar göstermektedir ki; vergi idaresi, kabul edilmeyen işlemlerin yerine koymak üzere, olayın olgularına mümkün olduğu kadar yakın hareket tarzı içinde, yani yeniden yapılandırmadan kaynaklanan mükellefin işlerindeki işlev değişiklikleri ile uyumlu olacak ve işlem ilişkisiz kişilerin ticari gerçeklikleri ile uyumlu yapılandırıldığında elde edilecek sonuçları yansıtacak şekilde, alternatif bir nitelendirme ve yapılandırma durumunu araştıracaktır. Örneğin, yeniden yapılandırma anlaşmasının bir unsuru bir fabrikanın kapatılmasıyla ilgili olduğunda yeniden yapılandırmayla ilgili herhangi bir yeniden teşkil durumu, fabrikanın artık faaliyette olmadığı gerçeğini göz ardı edemeyecektir. Benzer şekilde, yeniden yapılandırma anlaşmasının bir unsuru mevcut bir ticari işlevin yeniden konumlandırılmasıyla ilgili olduğunda, yeniden yapılandırmasıyla ilgili herhangi bir yeniden teşkil durumu, bu işlevlerin fiilen yeniden

konumlandırıldığı olgusunu göz ardı edemeyecektir. Bir başka örnekte olduğu gibi, yeniden yapılandırma anlaşması iki taraf arasında mülk transferini içerdiğinde ve bu yeniden yapılandırma anlaşması vergi idaresince kabul edilmediğinde, söz konusu transferin niteliğini olayın olguları ile mümkün olduğu kadar yakın hareket tarzıyla ortaya koyacak olan alternatif nitelimenin, bu mülk transferinin taraflar arasında fiilen gerçekleştiğini hesaba katması gerekmektedir (ör. mülkle ilgili hakların transfer edildiğine ilişkin bir iddia, kiralama veya mülk lisanslaması olarak veya tam tersi şeklinde yeniden karakterize edilir).

D. Örnekler

D.1 Örnek (A) : Tam sorumlu bir distribütörün risksiz distribütöre dönüştürülmesi

9.188 Z Şirketi lüks ürünlerin iyi bilinen bir distribütörüdür. Değerli bir ticari isme, değerli perakende noktalarına ve tedarikçilerle uzun dönemli değerli sözleşmelere sahiptir. İşletme, global ölçekteki iş modelinde; bütün ticari isimlere ve diğer değerli gayrimaddi haklara V ülkesindeki V işletmesinin, bütün önemli tedarik anlaşmalarına W ülkesinde bulunan ve grubun tedarik anlaşmalarını yönetmekle sorumlu olan W işletmesinin ve bütün perakende noktalarının ise X ülkesindeki gayrimenkul işletmesinin sahip olduğu bir model ile çalışan bir ÇÜİ tarafından satın alınmıştır. ÇÜİ grubu işletmeyi (Z) satın aldıktan hemen sonra Z Şirketini yeniden yapılandırmaya karar vermiş ve ticari isim V işletmesine, değerli tedarik anlaşmaları W işletmesine ve perakende noktaları da X Şirketine tek bir defalık toplu ödeme karşılığında devredilmiştir. Söz konusu transferlerin bir sonucu olarak Z Şirketi W işletmesinin bir komisyoncusu gibi çalışmaya başlamıştır. Z'nin yeniden yapılandırma sonrası kâr potansiyeli yeniden yapılandırma öncesine göre önemli ölçüde azalmıştır. ÇÜİ'nin temsilcileri, yeniden yapılandırmanın gerekçesinin Z Şirketinin faaliyet modelinin grubun geri kalanı ile uyumlu hale getirilmesi ve bunun da satın alma anlaşmasının anahtar faktörü olduğunu açıklamışlardır. Satın almanın gerçekleşmesiyle, Z Şirketinin yönetiminin yeniden yapılandırmayı kabul etmek dışında diğer bir seçeneği bulunmamaktadır. Bu durum, Z'nin ticari isminin, sözleşmelerinin ve perakende noktalarının devredilmesinin emsallere uygun fiyatlandığını ve yeniden yapılandırma sonrası işlemlerin de emsallere uygun tazmin edileceğini göstermektedir.

9.189 Bu olayda; tarafların fiili işlemlerinin yeniden yapılandırmanın şekli ile uyumlu olduğu ve anlaşmanın ekonomik özünün de taraflarca anlaşmanın nasıl nitelendirildiğinden ve yapılandırıldığından farklı olmadığı varsayılmıştır. Yeniden yapılandırmanın kendisinin ve yeniden yapılandırma sonrası faaliyetlerin emsallere uygun fiyatlandırılmasında her iki taraf için de emsallere uygun sonuçlar beklendiğinden yeniden yapılandırma işlemleri kabul edilecektir.

D.2 Örnek (B): Değerli gayrimaddi hakların bir çatı işletmeye transferi

9.190 Bir ÇÜİ, değeri, teknik özelliklerinden ziyade markası ve teşhiri ile belirlenen ürünleri imal etmekte ve dağıtmaktadır. ÇÜİ, dikkatli bir geliştirme ve pahalı bir pazarlama stratejisi uygulayarak, ürünlerin değerini markanın değeri ile birlikte geliştirilmesi yoluyla kendini rakiplerinden farklı kılmak istemektedir. Marka, A ülkesindeki A Şirketine aittir. Dünya geneli pazarlama stratejisinin yapılması, sürdürülmesi ve geliştirilmesi ÇÜİ'nin ana değer artırıcı unsurları olup, bu faaliyetler A Şirketinin merkezinde çalışan 125 kişi tarafından yürütülmektedir. Markanın değeri, ürünlerin yüksek tüketici fiyatı ile sonuçlanmaktadır. A Şirketinin merkezi, aynı zamanda grubun bağımlı işletmelerine merkezi hizmetleri sağlamaktadır (insan kaynakları yönetimi, hukuk ve vergi gibi). Ürünler, diğer bağımlı işletmeler tarafından, A ile yapılmış fason imalat anlaşmaları altında üretilmektedir. Ürünler bağımlı işletmeler tarafından A'dan satın alınarak dağıtılmaktadır. A tarafından, emsallere uygun olarak fason imalatçılara ve distribütörlere tahsis edilen tazmin tutarlarından arta kalan kâr, A'nın gayrimaddi haklarının, pazarlama faaliyetlerinin ve merkezi hizmetlerinin tazmini karşılığı olarak dikkate alınmaktadır.

9.191 Daha sonra yeniden yapılandırma durumu ortaya çıkmıştır. A tarafından markalar, Z ülkesinde yeni kurulan bir bağımlı işletme olan Z Şirketine, tek seferlik toptan bir ödeme karşılığı devredilmiştir. Yeniden yapılandırma sonrası A Şirketi, Z Şirketi ve grubun diğer üyeleri için gördüğü merkezi hizmetler dolayısıyla maliyet artı yöntemi bazında tazmin edilmektedir. İlgili fason imalatçıların ve distribütörlerin tazmini aynı şekilde devam etmektedir. Fason imalatçıların, distribütörlerin ve A Şirketinin merkezinin hizmet sağlayıcı olarak tazmini sonrası kalan kâr, Z Şirketine ödenmektedir. Karşılaştırılabilirlik analizi sonrasında aşağıdaki çıkarsamalar yapılabilir:

- A ve Z işletmeleri arasındaki kontrol edilen işlemlerle benzer olacak şekilde, marka sahipliği ve bununla bağlantılı risklerin ilişkisiz işletmeler arasında yüklenilmesiyle ilgili karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerden elde edilen güvenilir veriler bulunmamaktadır.
- Z Şirketi yerel bir tröst işletmesi tarafından yönetilmektedir. İşletmenin, markanın stratejik gelişimiyle ilgili risklere ilişkin kontrol işlevini etkin bir şekilde yerine getirecek otoriteye sahip personeli (çalışan veya yönetici) bulunmamaktadır. İşletme aynı zamanda, bu riskleri yüklenmek üzere yeterli finansal kapasiteye de sahip değildir.

- A Şirketinin üst düzey yöneticileri, yılda bir defa Z ülkesini ziyaret ederek işletmeyi yönetmek için zorunlu olan stratejik kararları güncellemektedir. Bu kararlar, A ülkesindeki A Şirketinin merkezinde, Z ülkesindeki toplantı yapılmadan önce hazırlanmaktadır. ÇÜİ bu faaliyetlerin A Şirketinin merkezinin Z'ye sunduğu bir hizmet faaliyeti olduğunu düşünmektedir. Bu stratejik karar alma faaliyetleri de merkezi hizmetlerle (insan kaynakları yönetimi, hukuk ve vergi) aynı şekilde maliyet artı yöntemi ile tazmin edilmektedir.
- Dünya geneli pazarlama stratejisinin geliştirilmesine, sürdürülmesine ve yapılmasına, A Şirketinin merkezindeki aynı personel tarafından devam edilmekte ve bunlar maliyet artı yöntemi ile tazmin edilmektedir. A Şirketi, maliyet artı yöntemi ile tazmin edilmesi nedeniyle markanın değerinin ve pazar payının arttırılması konularında sözleşmeden kaynaklanan bir teşvike sahip değildir.

9.192 Bütün olgu ve şartlar tam olarak dikkate alındığında, görüleceği üzere; anlaşmaların ekonomik özü, bunların şeklinden farklıdır. Özellikle; olgular göstermektedir ki Z Şirketi, taraflar arasında yapılandırılan ve karakterize edilen anlaşma kapsamında tahsis edilen riskleri yüklenmek için gerçek bir kapasiteye sahip değildir. Öte yandan, anlaşma için ortada ticari bir gerekçe de bulunmamaktadır. Bu durumda paragraf 1.65, vergi idaresine taraflar arasında benimsenen yapıyı kabul etmeme olanağı vermektedir.¹⁵

D.3 Örnek (C): Kabul gören gayrimaddi varlık transferi

9.193 Olgusal durum; A Şirketinin merkezdeki 125 çalışanından 30 unu işten çıkarılması, bir diğer 30 çalışanın Z ülkesindeki Z Şirketine gönderilmesi ve Z Şirketinin ayrıca 15 kişinin daha istihdam edilmesi yoluyla işten çıkarılanların gördüğü işlevleri üstlenmiş olması dışında örnek (B) ile aynıdır. Z Şirketinin çalışanları, markanın stratejik gelişiminin yapılması ve dünya geneli pazarlama stratejisinin yönetilmesinde gerekli yeteneğe sahiptir. Bu örnekte ayrıca, Z Şirketinin markanın stratejik gelişimine yönelik riskleri yüklenmek konusunda gerekli finansal kapasiteye sahip olduğu kabul edilmiştir. Markanın yasal sahibi konumuna gelen Z Şirketi, dünya geneli pazarlama stratejisinin geliştirilmesi, sürdürülmesi ve yönetilmesini aktif bir şekilde gerçekleştirmektedir. Z Şirketinin çalışanları, markanın stratejik gelişimiyle ilgili risklerin kontrol edilmesiyle ilgili işlemleri yürütmekte olup, bunun için gerekli otoriteye de sahiptirler. A Şirketinin, A ülkesindeki merkezinde kalan çalışanları tarafından sağlanan hizmetler, merkezi hizmetler (insan kaynakları yönetimi, hukuk ve vergisel konular gibi) ile Z Şirketinin çalışanları tarafından yakından takip edilen pazarlama işlevine katkı yapılmasıdır. Grubun yeniden

¹⁵ Her ne kadar, genel vergiden kaçınmayı önleme kuralları ve Z Şirketinin etkin yönetimdeki yeriyle ilgili sorular olsa da.

yapılandırmaya gitmesindeki ana etken, Z ülkesinde, A ülkesine nazaran lehe olan vergi rejiminden faydalanmaktır.

9.194 Örnek (B) deki bir takım olguların değişmiş olması, anlaşmanın ekonomik özünün bunun şeklinden farklı olmadığı çıkarsamasını destekler nitelikte olup; karşılaştırılabilir şartlar altında ilişkisiz işletmeler de, aynen ilişkili kişilerin yaptığı gibi, ticari açıdan kabul edilebilir bir şekilde anlaşmalarını yapılandıracak ve karakterize edeceklerdir. Bu şekilde vergi idaresi durumun emsallere uygun sonucunu; tarafların gerçekte fiilen girdikleri anlaşmayı dikkate alarak yeniden yapılandırmanın kendisinin ve tarafların yeniden yapılandırma sonrası işlemlerinin emsallere uygun fiyatlandırması ile belirleyecektir.¹⁶

¹⁶ Bu durum, dâhili kötüye kullanmaya karşı kurallarının olası uygulamasıyla ilgili olarak bir şey söylememektedir.

Ekler Listesi

- OECD Transfer Fiyatlama Rehberi Eki: Rehber uygulamalarının iş çevrelerinin de katılımıyla izlenmesine yönelik prosedürler hakkında kılavuzluk
- Bölüm II'ye Ek I: Brüt ve net kâr göstergelerinin duyarlılığı
- Bölüm II'ye Ek II: Bakiye kâr bölüşüm yöntemi uygulama örneği
- Bölüm II'ye Ek III: Kâr bölüşüm yöntemi uygulamasında farklı kâr ölçütlerinin gösterilmesi
- Bölüm III Eki: Net işletme (çalışma) sermayesi düzeltmesi örneği
- Bölüm IV Eki: Karşılıklı Anlaşma Usulü kapsamında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının gerçekleştirilmesine ilişkin düzenlemeler
- Bölüm VI Eki: Gayrimaddi haklar ve yüksek belirsizlikteki değerlemelere ilişkin örnekler

OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi Eki

Rehber Uygulamalarının İş Çevrelerinin de Katılımıyla İzlenmesine Yönelik Prosedürler Hakkında Kılavuzluk

A. Genel bilgiler

1. OECD Konseyi, Temmuz 1995'te, Mali İşler Komitesi ("Komite") tarafından sunulan Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi'ni ("Rehber") yayınlanması için onayladı. OECD Konseyi aynı zamanda, Rehberin üye ülkeler ve iş çevrelerinin Rehberde belirlenen ilkeleri ve yöntemleri uygulayarak edindikleri deneyimlere dayanarak belli aralıklarla gözden geçirilmesi ve güncellenmesine yönelik Komite önerisini de onaylamıştır. Bu amaçla ve süregelen aydınlatıcı ve geliştirici çalışmaları kolaylaştırmak için OECD Konseyi, Komiteyi uluslararası transfer fiyatlandırması deneyimine yönelik izleme sürecini üstlenmekle görevlendirmiştir. İzleme rolü, Temmuz 1995'te varılan anlaşmanın bütünleyici parçası olarak görülmekte olup; bu rolün başarıyla yerine getirilmesi, Rehberin istikrarlı bir şekilde uygulanması açısından kilit öneme sahiptir. Konsey'in tavsiye kararı, "Mali İşler Komitesi'ne üye ülkelerin vergi idarelerinin işbirliği ve iş çevrelerinin katılımı ile 1995 Raporu'nun uygulanmasını izleme ve bu izleme neticesinde gerektiğinde düzeltme ve güncelleme hususunda Konsey'e tavsiyede bulunma görevi" vermektedir.

2. Özetle, izleme fonksiyonun temel amacı, üye ülkelerin kanunları ile idari düzenleme ve uygulamalarının Rehberle ne kadar uyumlu olduğunu incelemek ve Rehberdeki düzeltme veya ekleme gerektiren alanları belirlemektir. İzleme, sadece sorunlu konuların belirlenmesine değil, aynı zamanda bir veya daha fazla üye ülkenin Rehberi tatbikinde izledikleri, diğer ülkelere teşmili yararlı olacak uygulamaların da belirlenmesine yol açmalıdır. İzleme, belirli konularda hakemlik etmeye yönelik değildir.

3. İzlemenin, süreklilik arz eden bir süreç olması ve işleme dayalı kâr yöntemlerinin kullanımı üzerinde özel olarak durmak koşuluyla, Rehberi tüm yönleriyle ele alması beklenir. Bu Ekin amacı, izleme fonksiyonun yerine getirilmesi, dolayısıyla OECD Konseyi yönergelerinin uygulanması için bazı yöntemler ortaya koymaktadır. Bu yöntemler uygulanmaya başladıktan sonra bunlarda ilave revizyonlar gerekebilir.
4. Konsey'in Tavsiye Kararı ile uyumlu olarak; izleme fonksiyonunun yerine getirilmesinde, iş çevrelerinin de rolü vardır ve bu rol, C Kısımında açıklanmaktadır.

B. Süreç

5. İzleme süreci, birbiriyle ilişkili dört proje ile yürütülür: 1) Üye ülkelerin birbirlerinin uygulamalarını incelemeleri (eş denetimleri), 2) Zor durumlara ilişkin paradigmaların (ortak görüş açısı) belirlenmesi ve analizi, 3) Yasa, düzenlemeler ve idari uygulamalardaki değişikliklerin incelenmesi ve 4) Örnekler geliştirilmesi. Bunların her biri aşağıda ele alınmaktadır.

B.1 Eş denetimler

6. Çokuluslu Şirketlerin vergilendirilmesine ilişkin 6 numaralı Çalışma Grubu ("Çalışma Grubu"), son birkaç yıldır üye ülkelerin transfer fiyatlandırması uygulamalarına yönelik eş denetimleri yürütmektedir. Eş denetimler, üye ülkelerin transfer fiyatlandırması mevzuatı, uygulaması ve deneyimleri hakkında ayrıntılı bilgi edinilmesini hedeflemektedir. Çalışma Grubu üyeleri, müştereken, hangi ülkenin incelemeye alınması gerektiğini ve incelemeyi hangi ülkelerin yürüteceğini kararlaştırmaktadırlar. İncelemeler, Komite'nin onayladığı yönergelerle göre yapılmaktadır.

7. Eş denetim yönergeleri, incelenen her ülke için Çalışma Grubu'na bir rapor sunulmasını gerektirmektedir. Rapor; transfer fiyatlandırması sorunlarının çözümüne ilişkin yasal dayanakları, uygulamaların doğrudan icrasına yönelik herhangi bir ülke yönergeleri, karmaşık bir transfer fiyatlandırması sorununu çözmek üzere kullanılan genel kabul gören yaklaşımları, transfer fiyatlandırması sorunlarının çözümündeki idari düzenlemeleri, içtihat kurallarını ve veri toplama ile mükelleflerin belge düzeni tecrübelerini kapsamaktadır. Rapor ayrıca, transfer fiyatlandırması konusunda yaşanabilecek anlaşmazlıkların önlenmesi ve çözülmesine yönelik idari yaklaşım deneyimlerini (ör. KAU, PFA ve güvenli limanlar hakkında) ortaya koymayı amaçlamaktadır.

8. Eş denetimlerin üç farklı düzeyde yürütülmesine devam edilecektir:
1. İlk düzey, geniş çapta önem arz eden belirli bir konuya tüm üye ülkelerin yaklaşımını ele alan “konu tabanlı inceleme” düzeyidir. Tercihen, incelemede izleme sürecinin diğer yönleriyle bağlantı kurulmalıdır. Örneğin, böyle bir değerlendirmeden kaynaklanabilecek herhangi bir sorunun en iyi çözümü, zor durum paradigmaları geliştirmek suretiyle konunun daha ayrıntılı olarak incelenmesi (bk. bu Ekin B.2 Kısımı) veya Rehber ekleme üzere pratik örnekler geliştirilmesi (bk. bu Ekin B.4 Kısımı) yoluyla olabilir.
2. İkinci düzey, sadece nispeten sınırlı ve özgün bir konuda belirli bir ülke veya ülkelerin yaklaşımlarını inceleyen “sınırlı inceleme” düzeyidir. İnceleme, her bir ülkeden iki gözlemci tarafından yürütülür ve bilgi düzeyi, konunun içeriğine bağlı olur.
3. Üçüncü düzey ise, bu Ekin 7 nci paragrafında bahsedilen mevcut eş denetim yönergelerine göre belirli bir ülke tarafından yürütülen “tam inceleme” düzeyidir. Başka bir ifadeyle, “tam inceleme”, doğrudan Rehberin belirli bir üye ülkedeki yorum ve uygulamalarına yöneliktir.

Seçim Kriterleri

9. Eş denetim sürecinin etkinliğini geliştirmek için, Rehberin uygulanması esnasında en büyük zorlukların olduğu alanlara odaklanılarak incelemelerin titizlikle yürütülmesi gereklidir. Çalışma Grubu, üç değerlendirme türünden hangisinin uygulanacağına ilişkin nihai kararı, değerlendirme türlerinin her birinin Rehberin izlenmesi ve uygulanmasındaki kullanışlılığını ve önerilen incelemenin yürütülmesi için yeterli kaynak olup olmadığını dikkate alarak verir. Her bir incelemenin, sağlıklı bir karara önayak olmak üzere yüksek standartla tamamlanması önemlidir.

B.2 Zor durum paradigmasının belirlenmesi ve analizi

10. İzleme sürecinin kritik bir noktası, pratik örneklerle izah edilebilen ve Rehberde belirlenen transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uluslararası düzeyde istikrarlı olarak uygulanmasına engel teşkil eden zor durum örneklerini ve problemleri tanımlayarak analiz etmektir. İzleme ayrıca, Rehberin vergi yetkililerine veya mükelleflere hiç yol göstermediği veya duruma uygun yeterli kılavuzluk sağlayamadığı durumları da kapsar. Tüm

üye ülkeler bu sürece aktif olarak katılır ve sürecin başarısının sağlanması bakımından gerekli olan kaynakları verirler. İzleme sürecine, iş çevreleri de dahil olur (bk. bu Ekin C Kısım).

11. Üzerinde durulacak ilk konu, Rehberin hiç ya da yeterli yol göstermediği veya üye ülkelerin Rehberi farklı yorumlaması nedeniyle Rehberin uygulamasının uluslararası düzeyde istikrar kazanmasına engel teşkil eden konulara ve durumlara odaklanmış zor durum paradigmalarının tanımlanması için kullanılan yöntem ve atfedilen sorumluluktur. Üye ülkeler, kendi bakış açılarına göre Rehberin belirli bir konuyu hiç ya da yeterince uygun bir şekilde ele almadığına inandıkları alanları belirleyebilirler.

12. Mali İşler Komitesi tarafından organize edilen düzenli vergi müfettişleri toplantıları bağlamında Çalışma Grubu, iki yılda bir olmak üzere vergi inceleme elemanlarının zor durum paradigmalarını tartıştığı ve Rehberin uygun bir biçimde güncelleştirilmesi için ön bilgi sağlayan toplantılar düzenlerler. OECD, zor durum paradigmalarını sadece Rehberin uygulanmasının izlenmesi açısından değerlendirir.

13. Üye ülkelerin her biri, 6 no'lu Çalışma Grubu toplantılarında pratik örneklerle gösterilebilecek zor durum paradigmaları ve sorunlu alanlara ilişkin tartışmalarda sorumluluk yüklenir.

14. Çalışma Grubu tarafından belirlenen zor durum paradigmalarının analizi, hâlihazırda Rehberde yer alan ilkelerin olaylara tatbikinin gösterildiği örneklerin geliştirilmesini de içerebilir. Bu kapsamda ayrıca, daha sağlıklı bir kılavuzluk sağlamak üzere Rehberde yapılabilecek değişiklikler veya Rehberde eklenebilecek yeni maddelerin olduğu alanların belirlenmesi de ele alınabilir.

B.3 Mevzuat ve uygulamada güncellemeler

15. Sekreterya, Konsey davetiyle uyumlu olarak, transfer fiyatlandırmasına yönelik yerel düzeydeki yasa, düzenlemeler ve idari uygulamalardaki gelişmelerle ilgili üye ülke raporlarını talep eder.

B.4 Örneklerin geliştirilmesi

16. Söz konusu izleme süreci, Rehberde eklenecek ilave varsayıma dayalı örneklerin geliştirilmesine paralellik arz edecektir. Örneklerle amaçlanan, yeni prensipler geliştirmek veya yeni konuları kapsamak değil, Rehberde zaten tartışılmış olan ilkelerin yorumlanmasına ve zor

hususların açıklanmasına yardım etmektir. Uygulanabilir olması ve aşırı kural koyucu özellik içermemesi için örneklerin kısa olmaları, somut olgulara dayanmaları ve nispeten pratik olmaları gereklidir; böylece sağladıkları rehberlik hizmeti itibarıyla, kapsama alanları çok dar ve sınırlı olmaz. Örnekler, geniş kapsamlı iki kategoriye ayrılmaktadır. İlk kategori, Rehberde tanımlanan yöntem ve yaklaşımların uygulanmasının gösterilmesini kapsamaktadır. İkinci grup örnek setinin oluşturulması ise uygun transfer fiyatlandırması yöntemi veya yöntemlerinin seçimine yardımcı olunmasına yöneliktir. Örnekler, kuramsal da olsa vergi idarelerinin ve mükelleflerin Rehber düzenlemeleri çerçevesinde emsallere uygunluk ilkesini uygulama konusundaki deneyimlerinden yararlanılarak hazırlanmakta ve bu da iyi uygulamaların oluşturulmasına yardımcı olmaktadır.

C. İş çevrelerinin katılımı

17. OECD'nin, mükellef ile vergi idaresi arasındaki anlaşmazlıkların çözümünde aracılık yapması amaçlanmamaktadır. İzleme süreci, bir tür tahkim olarak düşünülmemiştir ve bu nedenle de mükellefler, bireysel problemlerini çözüm için Çalışma Grubu'na başvuramazlar. Bununla birlikte, Rehberde ve Konsey tavsiye kararında daha önce belirtildiği üzere; iş çevreleri, Rehber düzenlemelerinin uluslararası düzeyde uygulanabilirliği hususunda şüphe yaratabilecek problemleri (tercihen uygulanabilir, ancak varsayıma dayalı örneklerle izah edilebilen) belirlemek konusunda teşvik edilir.

18. İş Sektörü Danışma Komitesi (BIAC), Rehberin kapsadığı konularda sağladığı kılavuzluğun yeterliliğini değerlendirmek için, bilgilerin gizliliği ilkesi çerçevesinde Rehberin uygulanmasının takibi esnasında karşılaşılabilecek pratik güçlükleri Çalışma Grubu'na sunması için davet edilir.

19. OECD'nin Rehberin uygulanmasını izleme rolüne katkı sağlamak üzere, iş çevreleri, bu Ekin 17 nci paragrafında verilen talimatı özellikle dikkate alması konusunda teşvik edilir. Bu nedenle, iş çevreleri, kendine özgü ve çözümsüz transfer fiyatlandırması sorunlarına değil, teorik veya pratik güçlüklerin ortaya çıkmasına neden olan hususlar üzerine odaklanmalıdır. Bununla birlikte; belirli bir hususu, varsayıma dayalı bir örneği referans vererek göstermek yararlı olabilir. Birkaç somut olaydan alınan hususlardan yararlanılarak böyle bir örnek oluşturulurken, örneğin varsayıma dayalı olarak kalmasının sağlanmasına ve somut olayla örtüşmemesine dikkat edilmeli ve münferit bir olayın çözümü için genel bir emsalin oluşturulduğu izleniminden kaçınmak amacıyla belirlenen hususlar sorunlu konularla sınırlandırılmalıdır.

C.1 Eş Denetimler

20. Eş denetim sürecinin güçlü yanlarından birinin, bu incelemenin sadece benzer durumdaki merciler, yani bu durumda diğer üye ülkeler, arasında yapılıyor olması olduğu düşünülür. Bu şekilde, süreç olumlu ve yapıcı bir yaklaşımla yürütülür, böylelikle en iyi uygulamalara devam edilip, kötü uygulamalar iyileştirilir. Bununla birlikte, iş çevrelerine sağlanan genel rehberlik; onları, ayrıntılı analizlerin yapılabilmesi için uygun olan sorunlu konuları tespit etmeye teşvik eder ve Çalışma Grubu, eş denetimlerin gözden geçirilmesi için konuların nihai seçimini yaparken bu verilerden yararlanabilir.

21. Ayrıca bir konu veya ülke, Çalışma Grubu tarafından ayrıntılı inceleme için seçildiğinde, BIAC'ın bu kararla ilgili olarak bilgilendirilmesi ve böylelikle konu hakkında yorum yapma şansına sahip olması da öngörülmektedir. Konu, daha önce BIAC tarafından –özellikle konu değerlendirmeleri kapsamında- belirlenmiş bir konu ise Çalışma Grubu'nun tartışmaları hakkında da bilgilendirilirler ve gerekirse kendilerinden ilave açıklamalar istenir. Bununla birlikte, BIAC'ın eş denetimler sürecinde açıklananın ötesinde bir rolü olması, mevcut durum itibariyle tasarlanmamaktadır.

C.2 Zor durum paradigmalarının belirlenmesi ve analizi ile örnek geliştirilmesi

22. Zor durum paradigmaları, Rehberin hiç ya da yeterli düzeyde yol göstermediği konuları ve durumları göstermeyi amaçlamaktadır. Uygulama örnekleri, belirli ilkelerin açıklanmasını sağlamak için tamamlandıkça Rehber'e eklenirler. İş çevresinin, kendi üyelerinin pratik deneyimlerinin katkısıyla, paradigmalar ve örnekler geliştirilmesine yardım etmede açık bir rolü vardır. Çalışma Grubu, hem zor durum paradigmaları, hem de pratik örneklerin düzenli aşamalarda geliştirilmesinde görüş talep eder. BIAC da, bu Ekin 17 nci paragrafında yer alan uyarıları dikkate alarak paradigma ve örnekler geliştirebilir; böylelikle sürecin belirli bir transfer fiyatlandırması vakasının çözümü için kullanıldığına ilişkin şüpheyi yer bırakılmaz.

C.3 Mevzuat ve uygulamanın güncellenmesi

23. İzleme sürecindeki bu unsurun amacı, üye ülkeleri, tüm diğer ülkelerdeki gelişmeler hakkında bilgilile kılmasıdır. İş çevrelerinin üye bir ülkenin transfer fiyatlandırması yasalarının, düzenlemelerinin ve idari uygulamalarının gelişmesine katkı sağlayabildiği genellikle ulusal düzeyde iyi uygulanan yöntemler bulunmaktadır. OECD düzeyinde ise, BIAC, Rehber ile tutarlılık

göstermeyen ya da uygulanmasında pratik sorunlara yol açan hem üye ülkelerin hem de üye olmayan ülkelerin mevzuatlarındaki ya da uygulamalarındaki değişiklikleri, elbette münferit olaylara referans vermeyerek, Çalışma Grubu'nun dikkatine sunma imkânına sahiptir.

24. BIAC'ın sağladığı veriler, BIAC ve Çalışma Grubu arasındaki düzenli ortak toplantılarda tartışılır.

Bölüm II'ye Ek I

Brüt ve Net Kâr Göstergelerinin Duyarlılığı

İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanmasına ilişkin genel bilgiler için bu Rehberin II nci Bölümünün III üncü Kısımının, B Başlığına bakınız.

Aşağıda yer alan örneklerde emsal fiyat tespitlerine ilişkin varsayımlar yalnızca bilgi amaçlıdır ve belirli sektörlerdeki güncel olaylarda emsal fiyat tespiti ve çözüm reçetesi olarak ele alınmamalıdır. Bu örnekler, Rehberde referans oldukları maddelerde yer alan ilkeleri göstermekle birlikte bu ilkeler her olaya, söz konusu olayın içinde bulunduğu durum ve koşullar dikkate alınarak uygulanmalıdır.

Ayrıca, işleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanmasına ilişkin olarak aşağıda yer alan yorumlar göstermektedir ki, işlemin kendine özgü karşılaştırılabilirlik analizinin olduğu (işlev analizi dâhil) ve ilişkisiz taraflara ait bilgilere ulaşılabilirdiği durumlarda olayın mahiyet ve koşulları dikkate alınınca böyle bir yöntem uygulanabilecek en uygun yöntem olarak bulunmaktadır.

1. İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin, ürünün özelliklerindeki bazı farklılıklara KFY veya yeniden satış fiyatı yöntemine göre daha az duyarlılık gösterdiği kabul edilmektedir. Uygulamada, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi kullanılırken; ürünün özelliklerinden çok, işlevsel karşılaştırılabilirliğe vurgu yapılmaktadır. Bu nedenle işleme dayalı net kâr marjı yöntemi, aşağıda gösterildiği üzere, çeşitli faaliyet giderlerinin yansıtılması işlemlerindeki bazı farklılıklara daha az duyarlı olabilmektedir.

Örnek 1:***Distribütör tarafından icra edilen pazarlama fonksiyonunun boyutundaki ve karmaşıklığındaki farkın etkisi***

Aşağıda yer alan, örnek sadece açıklayıcı mahiyettedir. Distribütör tarafından icra edilen pazarlama fonksiyonunun boyutundaki ve karmaşıklığındaki farkın etkisinin gösterilmesi amaçlanmakta olup, transfer fiyatlandırması yönteminin veya karşılaştırılabilir işlemlerin seçimi, distribütörün etkinliği veya emsale uygun getiri oranı konusunda yol göstericiliği yoktur.

	Olay 1 Distribütör, sınırlı bir pazarlama fonksiyonu üstlenmektedir.	Olay 2 Distribütör, daha önemli bir pazarlama fonksiyonu üstlenmektedir.
Ürün satışları (Açıklama amaçlıdır. Her iki distribütörün de aynı miktardaki aynı ürünü, aynı fiyattan, aynı piyasada satmakta olduğu varsayılmaktadır)	1.000	1.000
İşlev analizine göre pazarlama fonksiyonunun önemi dikkate alınarak oluşan üreticiden satın alma fiyatı	600	480 (*)
Brüt Satış Kârı	400 (%40)	520 (%52)
Pazarlama Gideri	50	150
Diğer Giderler (Genel giderler)	300	300
Net kâr	50 (%5)	70 (%7)
(*) Bu olayda alış fiyatındaki 120 birimlik fark, distribütör tarafından icra edilen pazarlama fonksiyonunun boyut ve karmaşıklığı arasındaki farkla ilgilidir. (100 birimlik ek harcama artı distribütörün fonksiyonundan kaynaklanan istihkak)		

2. Örnek 1 çerçevesinde, şayet mükellef olay 2’de olduğu gibi ilişkili bir üretici ile birlikte faaliyet gösterirken üçüncü taraf “karşılaştırılabilir işlemleri” olay 1’de olduğu şekilde faaliyet göstermekte ise ve pazarlama fonksiyonunun boyut ve karmaşıklığı arasındaki farklılık, örneğin üçüncü taraf “karşılaştırılabilir işlemlerine” ilişkin yeterli bilgi olmaması nedeniyle belirlenememekte ise, brüt satış kârı yöntemi uygulanırken karşılaşılabilecek hata riski rakamı 120 (%12 x 1.000) olup net kâr marjı yöntemi uygulanırsa bu rakam 20 (%2 x 1.000) olur. Bu durum göstermektedir ki olayın koşullarına ve özellikle maliyet yapısındaki ve “karşılaştırılabilir işlemlerin” gelirlerindeki işlevsel farklılıkların etkisine bağlı olarak net kâr marjı yöntemi,

fonksiyonların miktar ve karmaşıklığına karşı, brüt satış kârı yönteminden daha az duyarlı olabilir.

Örnek 2:

Distribütörler tarafından üstlenilen risk düzeyleri arasındaki farklılığın etkisi

Aşağıda yer alan örnek sadece açıklayıcı mahiyettedir. Transfer fiyatlandırması yönteminin veya karşılaştırılabilir işlemlerin seçimi, distribütörün etkinliği veya emsale uygun getiri oranı konusunda yol göstermeyi değil, distribütör ve emsal işletmelerin üstlenmiş olduğu riskler arasındaki farkların etkisini göstermeyi amaçlamaktadır.

	Olay 1 Distribütör ürünlerin eskime riskini üstlenmemektedir. Çünkü satılmayan tüm ürünlerin üretici tarafından geri alınmasına ilişkin geri satın alma anlaşmasından yararlanmaktadır.	Olay 2 Distribütör ürünlerin eskime riskini taşımaktadır. Üretici ile yapmış olduğu sözleşmede geri satın alma maddesi bulunmamaktadır.
Ürün satışı (Açıklama amaçlıdır. Her iki distribütörün de aynı miktardaki aynı ürünü, aynı fiyattan, aynı piyasada satmakta olduğu varsayılmaktadır)	1.000	1.000
İşlev analizine göre eskime riski göz önüne alınarak oluşan üreticiden satın alma fiyatı	700	640 (*)
Brüt Satış Kârı	300 (%30)	360 (%36)
Eskiye stoklardan kaynaklanan kayıp	0	50
Diğer Giderler (genel giderler)	250	250
Net kâr	50 (%5)	60 (%6)
(*) Bu vakada işlem fiyatındaki fark (60), eskime riskinin üretici ve distribütör arasında paylaştırılmasından oluşmaktadır (tahmin edilen ek kayıp miktarı (50) artı distribütörün üstlendiği riskten kaynaklanan istihkak) başka bir ifadeyle anlaşmadaki “geri satın alma” maddesi için biçilen fiyattır.		

3. Örnek 2 çerçevesinde kontrol edilen bir işlem olay 1'de belirtildiği gibi gerçekleştirilirken üçüncü taraf "karşılaştırılabilir işlemleri" olay 2'de belirtildiği gibi işlemekte ise ve risk düzeyleri arasındaki fark üçüncü taraf "karşılaştırılabilir işlemlerine" ilişkin ayrıntılı bilgilerin yetersizliği nedeniyle belirlenmemişse, bu durumda hata riski, brüt satış kârı yöntemi uygulandığında, net kâr marjı yöntemi uygulandığında ortaya çıkan 10 birim (1×1000) yerine, 60 birim (6×1000) olur. Bu durum da göstermektedir ki, olayın koşullarına ve özellikle maliyet yapısındaki ve "karşılaştırılabilir işlemlerin" gelirlerindeki risk düzeyi farklılıklarına bağlı olarak net kâr marjları, risk düzeyleri arasındaki farklılıklara karşı brüt satış kârlarından daha az duyarlıdır (sözleşmeden doğan riskin paylaşımının emsallere uygun olduğu varsayılırsa).

4. Sonuç olarak; farklı fonksiyonlar icra eden işletmeler, brüt satış kârları geniş bir yelpazede olsa da, büyük ölçüde benzer net kâr düzeylerine sahip olurlar. Örneğin sektör uzmanları, işleme dayalı net kâr marjı yönteminin fonksiyonlar ve faaliyet giderlerinin hacmi, boyut ve karmaşıklığındaki farklılıklara karşı daha az duyarlı olabileceğine dikkat çekmektedirler. Öte yandan işleme dayalı net kâr marjı yöntemi, kapasite kullanımı farklılıklarına karşı, maliyet artı veya yeniden satış fiyatı yönteminden daha fazla duyarlı olabilir. Nitekim dolaylı sabit maliyetlerin (yani üretim maliyetleri veya sabit dağıtım maliyetleri) dağıtılma seviyelerindeki farklılıklar, net kârı etkiler; ancak aşağıda gösterildiği üzere, fiyat farklılıkları olarak kendisini göstermediği sürece brüt satış kârının veya maliyetin belli bir oranı olarak belirlenen kârını etkilemez.

Örnek 3:**Üreticinin kapasite kullanımı farklılıklarının etkisi**

Aşağıda yer alan örnek sadece açıklayıcı mahiyettedir. Transfer fiyatlandırması yönteminin veya karşılaştırabilir işlemlerin seçimi veya emsale uygun getiri oranı konusunda yol göstermeyi amaçlamaz, üretici ve emsal işletmelerin kapasite kullanımları arasındaki farkların etkisini göstermek amaçlıdır.

Parasal birim olarak	Olay 1 Üretici, tam kapasite ile çalışmaktadır: yıllık 1.000 birim	Olay 2 Üretici atıl kapasite ile çalışmaktadır, yani tam kapasite ile çalışılsa elde edilecek miktarın % 80'i kadar üretmektedir: yıllık 800 birim
Üretilen malların satışı (Açıklama amaçlı olarak her bir üreticinin aynı toplam kapasite sahip olduğu ve aynı ürünü, aynı piyasada ve üretilen her bir ürün için aynı (1 birim) fiyatla üretip sattığı varsayılmaktadır) (*).	1.000	800
Satılan malların maliyeti: Doğrudan maliyetler artı dolaylı üretim maliyetlerinin dağılımı (Açıklama amaçlı olarak her bir üreticinin her bir üretim birimi için aynı değişken maliyetleri yüklediği varsayılmaktadır. Üretilen her bir birim için 0,75 parasal birim ve 50 birim sabit personel maliyetleri)	Değişken: 750 Sabit: 50 Toplam: 800	Değişken: 600 Sabit: 50 Toplam: 650
Satılan malların maliyeti üzerinden belirlenen kâr oranı	200 (%25)	150 (%23)
Dolaylı maliyetler (Açıklama amaçlı olarak her bir üreticinin aynı dolaylı maliyetleri üstlendiği varsayılmaktadır)	150	150
Net kâr	50 (%5)	Başabaş
(*) Üretilen malların emsal fiyatının üreticinin kapasite kullanımından etkilenmediği varsayılmaktadır.		

5. Örnek 3 çerçevesinde, kontrol edilen bir işlem olay 1’de olduğu gibi gerçekleştirilirken üçüncü taraf “karşılaştırılabilir işlemleri” olay 2’de açıklandığı şekilde işlemekte ve kapasite kullanımları arasındaki farkın üçüncü taraf “karşılaştırılabilir işlemleri” ne ilişkin yeterli ayrıntılı bilgi olmaması nedeniyle belirlenemediği varsayılmakta ise brüt satış kârı yöntemi uygulandığında 16 (2×800) olan hata risk düzeyi, net marj yöntemi uygulandığında 50 (5×1000) olur. Bu da göstermektedir ki olayın mahiyet ve koşullarına ve özellikle sabit ve değişken maliyetlerin oranı ve mükellef veya “karşılaştırılabilir firmaların” atıl kapasite durumunda olup olmadığına bağlı olarak net kâr göstergeleri, kapasite kullanım farklarına karşı brüt kâr oranlarından veya brüt marjlardan daha duyarlı olabilmektedir.

Bölüm II'ye Ek II

Bakiye Kâr Bölüşüm Yöntemi Uygulama Örneği

Kâr bölüşüm yönteminin uygulanmasına ilişkin genel bilgiler için bu Rehberin II nci Bölümünün III üncü Kısımının C Başlığına bakınız.

Aşağıda yer alan örneklerde emsal fiyat tespitlerine ilişkin düzeltmeler ve varsayımlar yalnızca açıklama amaçlıdır ve belirli sektörlerdeki güncel olaylarda emsal fiyat tespiti ve çözüm reçetesi olarak ele alınmamalıdır. Bu örnekler, Rehberde referans oldukları maddelerde yer alan ilkeleri göstermekle birlikte; bu ilkeler, her olaya söz konusu olayın mahiyeti ve koşulları dikkate alınarak uygulanmalıdır.

1. Bir elektronik ürünün başarısı, hem elektronik üretim süreçlerinin hem de temel bileşenin yenilikçi teknolojik tasarımı ile bağlantılıdır. Bu temel bileşen, ilişkili A Şirketi tarafından tasarlanıp üretilmekte, ürünün kalan kısmının tasarlanması ve üretilmesi için ilişkili B Şirketine transfer edilmektedir. İlişkili C Şirketi de ürünün dağıtımını üstlenmektedir. C Şirketinin dağıtım fonksiyonları ve üstlenmiş olduğu risklerin, nihai ürünün B Şirketinden C Şirketine satışındaki transfer fiyatıyla uygun bir şekilde değerlendirildiğine ilişkin yeniden satış fiyatı yöntemiyle doğrulanmış bilgiler mevcuttur.

2. Yeterli derecede benzer emsal işlem bulunabilir ise A'dan B'ye aktarılan bileşeni fiyatlandırmak için en uygun yöntem KFY olabilir, bk. Rehber paragraf 2.14. Ancak A'dan B'ye transfer edilen bileşen, A Şirketinin bu piyasada sahip olduğu yenilikçi teknolojik avantajı yansıttığından örneğimizde (uygun işlev ve karşılaştırılabilirlik analizleri yapıldıktan sonra) A'nın ürünü için emsal fiyat olarak saptayabileceği doğru fiyatı tahmin etmeye yarayacak güvenilir bir KFY bulmak mümkün olmamaktadır. A'nın üretim maliyeti üzerinden bir getiri

hesaplanması, bu üründe kullanılan gayrimaddi varlıklara atfedilen kâr unsuru göz ardı edildiğinde, A'nın üretimine karşılık gelecek bir kâr unsuruna ilişkin yine de bir tahmin sağlayabilir. B'nin üretim fonksiyonlarından kaynaklanan kârının tahmini için de B Şirketinin üretim maliyetleri üzerinde, gayrimaddi varlıklara atfedilebilecek kâr unsuru göz ardı edilerek benzer bir hesaplama yapılabilir. B'nin C'ye satış fiyatı bilinmekte ve bu fiyat emsal fiyat olarak kabul edilmekte olduğundan, A ve B'nin kendi gayrimaddi varlıklarının kullanımından kaynaklanan bakiye kâr tutarı belirlenebilir (bk. Rehberin 2.108 ve 2.121 no'lu paragrafları). Bu aşamada, her bir işletmeye atfedilen uygun bakiye kâr bölüşüm oranları, belirsizliğini korumaktadır.

3. Bakiye kâr, emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde ilave katma değer nasıl tahsis edileceğini gösteren durum ve şartların analizi temel alınarak bölüştürülebilir (bk. Rehberin 2.121 no'lu paragrafı). Her bir işletmenin AR-GE faaliyeti, aynı çeşit malla ilgili teknolojik tasarıma doğru yönlendirilmektedir ve bu örnek, şirketlerin AR-GE harcamalarının göreceli miktarı şirketlerin katkılarının göreceli değerini güvenilir bir şekilde ölçmesi amacıyla oluşturulmuştur (bk. Rehberin 2.120 no'lu paragrafı), bu da her bir şirketin, ürünün teknolojik yeniliğine katkısının, bu şirketlerin göreceli AR-GE harcamalarına göre ölçülebileceği anlamına gelmektedir. Yani A Şirketinin AR-GE harcaması 15, B Şirketinin 10 ise, bakiye kâr A için 3/5, B için 2/5 oranında paylaştırılır.

4. Bazı rakamlar örneğin kolay takibi için yardımcı olabilir:

a) A ve B'nin Kâr & Zararı

	A	B
Satışlar	50	100
Eksi:		
Satın Alma Giderleri	(10)	(50)
Üretim Maliyetleri	(15)	(20)
Brüt Kâr	25	30
Eksi:		
AR-GE	15	10
Faaliyet Giderleri	10 (25)	10 (20)
Net Kâr	0	10

b) A ve B'nin üretiminden elde ettiği rutin kârın belirlenmesi ve toplam bakiye kârın hesaplanması

5. Her iki ülke için üçüncü taraf olarak görülen ve yenilikçi gayrimaddi varlıkları bulunmayan karşılaştırılabilir üreticilerin üretim giderleri (satın alma maliyetleri hariç) üzerinden %10 (net kârın doğrudan ve dolaylı üretim maliyetlerine oranı) getiri elde ettiği kabul edilmektedir¹. Bakınız Rehber paragraf 2.121. A'nın üretim giderleri 15 ve maliyetler üzerinden elde edilen getirinin A'ya sağlayacağı imalat kârı 1,5'tir. B'nin buna tekabül eden giderleri 20 ve maliyet üzerinden elde edilen getirinin B'ye sağlayacağı imalat kârı 2,0'dır. Bu nedenle, 10 birimlik toplam net kârdan 3,5 birimlik toplam üretim kârı düşüldüğünde bakiye kâr 6,5 olur.

c) Bakiye kârın bölüşümü

6. Kârın başlangıçtaki bölüşümü (A'ya 1,5, B'ye 2,0), A ve B'nin üretim fonksiyonlarının karşılığı olmakla birlikte bu şirketin teknolojik açıdan gelişmiş bir ürünle sonuçlanan AR-GE faaliyetlerinin değerini göz önüne almamaktadır. Bu nedenle bakiye kâr, A ve B arasında, toplam AR-GE giderleri içindeki payları ile orantılı olarak bölüştürülebilir, nitekim bu örnek çerçevesinde² şirketlerin göreceli AR-GE harcamalarının ürünün teknolojik yenilik içeriğine göreceli katkılarını doğru olarak yansıttığını söylemek mümkündür. A'nın AR-GE harcaması 15, B'nin AR-GE harcaması ise 10'dur. Bu durumda toplam AR-GE harcaması 25 olur. Bakiye 6,5'luk miktar, A'ya 15/25, B'ye ise 10/25 oranında dağıtılabilir ve A'nın payı 3,9, B'nin payı ise 2,6 olur:

A'nın payı: $6,5 \times 15/25=3,9$

B'nin payı: $6,5 \times 10/25=2,6$.

¹ %10'luk bu kâr, brüt değil net kâr olduğundan, teknik olarak maliyet artı marja karşılık gelmemektedir. Ancak maliyet bazı, faaliyet masraflarını kapsamadığından %10'luk bu kâr en kesin anlamda işleme dayalı net kâr marjına da tekabül etmemektedir. Üretim maliyetlerinden elde edilen net getiri, gayrimaddi varlıklara atfedilebilen bakiye net kârın belirlenmesini basitleştirmesi nedeniyle kâr bölüşüm yöntemi açısından uygun ve pratik bir ilk aşama oluşturmaktadır.

² Fakat bk. Rehber, paragraf 6.27

d) Kârların yeniden hesaplanması

7. Bu durumda A'nın net kârı: $1,5 + 3,9 = 5,4$;

B'nin net kârı ise: $2,0 + 2,6 = 4,6$ olur.

Vergisel amaçlar için düzeltilen K/Z, aşağıdaki şekilde olur:

	A	B
Satışlar	55,4	100
Eksi:		
Satın Alma Giderleri	(10)	(55,4)
Üretim Maliyetleri	(15)	(20)
Brüt Kâr	30,4	24,6
Eksi:		
AR-GE	15	10
Faaliyet Giderleri	10	10
Net Kâr	5,4	4,6

Not

8. Yukarıda yer alan örnek, bakiye kâr bölüşümü mekanizmasının basit bir şekilde anlatılmasını amaçlamaktadır ve emsallerin ve uygun bir bölüşüm belirlenmesi için emsallere uygunluk ilkesinin ne şekilde uygulanması hakkında genel bir yol göstericiliğinin bulunduğu yönünde yorumlanmamalıdır. Örnekle açıklanması hedeflenen ilkelerin her bir vakaya, söz konusu vakanın durum ve şartları göz önüne alınarak uygulanması önemlidir. Özellikle bölüşüm için uygun bir temelin belirlenmesi ve ölçülebilmesi için bakiye kârın bölüşümünün mümkün olduğunca kesin rakamlar içermesi gerektiği göz önünde bulundurulmalıdır. AR-GE harcamasının olduğu durumlarda, uygulanan AR-GE türleri arasındaki farklılıkların da dikkate alınması gerekir. Nitekim farklı AR-GE uygulamaları, farklı risk düzeyleri içerebilir ve bu da emsale uygun getiri beklentilerinin farklı olmasına neden olur. Cari AR-GE harcamalarının göreceli düzeyleri de geçmiş dönemlerde geliştirilen veya elde edilen gayrimaddi varlıklara atfedilebilecek cari kârlara yapılan katkıları yeteri kadar yansıtmayabilir.

Bölüm II'ye Ek III

Kâr Bölüşüm Yöntemi Uygulamasında Farklı Kâr Ölçütlerinin Gösterilmesi

Kâr bölüşüm yönteminin uygulanmasına ilişkin genel bilgiler için, Rehberin II nci Bölümünün III Kısımının C Başlığına bakınız.

Aşağıda yer alan örneklerde emsal fiyat tespitlerine ilişkin düzeltmeler ve varsayımlar yalnızca açıklayıcı mahiyettedir ve belirli sektörlerdeki güncel olaylarda emsal fiyat tespiti ve çözüm reçetesi olarak ele alınmamalıdır. Bu örnekler, Rehberde referans oldukları maddelerde yer alan ilkeleri göstermekle birlikte; bu ilkeler, her olaya bunların içinde bulunduğu durum ve koşullar dikkate alınarak uygulanmalıdır.

Ayrıca, kâr bölüşüm yönteminin uygulanmasına ilişkin olarak aşağıda yer alan yorumlar göstermektedir ki, işlemin kendine özgü karşılaştırılabilirlik analizinin olduğu (işlev analizi dâhil) ve ilişkisiz taraflara ait bilgilere ulaşılabilirdi durumlarda; söz konusu yöntem, olayın mahiyeti ve koşulları itibarıyla uygulanabilecek en uygun yöntem olarak bulunur.

1. Aşağıda, kâr bölüşüm yöntemi uygulanırken, birleşik kârların belirlenmesi için kullanılacak kâr ölçüsünün seçiminin etkilerini göstermeye yönelik bazı örnekler yer almaktadır.
2. A ve B'nin iki farklı ülkede yer alan ilişkili iki şirket olduğunu farz edelim. Her iki şirket aynı aletleri üretmekte ve aynı harcamaları yaparak ortak olarak kullanabilecekleri bir gayrimaddi varlığın yaratılmasını sağlamakta olsunlar. Bu örnek çerçevesinde, bu özel varlığın yapısı gereği, varlığın ilgili yıl için A ve B'ye atfedilen katkısının değeri, A ve B'nin o yıl söz konusu varlık için yapmış oldukları göreceli harcamalarla orantılı olduğu varsayılmaktadır (Bu tahminin uygulamada her zaman doğru olmayabileceği dikkate alınmalıdır. Nitekim varlığın her bir tarafa atfedilebilecek katkısının değerinin cari yıl harcamalarına olduğu kadar, önceki dönem harcamalarına bağlı olduğu durumlar da olabilmektedir). A ve B'nin ürünü münhasıran üçüncü

tarafına sattığını varsayalım. Bakiye kâr bölüşüm yönteminin kullanılabilecek en uygun yöntem olarak belirlendiğini, A ve B'nin üretim faaliyetlerinin satılan malın maliyetinin %10'u başlangıç getirisi sağlayan basit, sıradan işlemler olduğunu ve bakiye kârın A ve B'nin gayrimaddi varlık için yapmış oldukları harcamalar oranında bölüştürüleceğini varsayalım. Aşağıdaki rakamlar açıklama amaçlı olmak üzere:

	A	B	Toplam A + B
Satışlar	100	300	400
Satılan Malların Maliyeti	60	170	230
Brüt Satış Kârı	40	130	170
Genel Giderler	3	6	9
Diğer Faaliyet Giderleri	2	4	6
Gayrimaddi Varlık Harcamaları	30	40	70
Faaliyet Kârı	5	80	85

3. **Adım 1: Sıradışı bir özellik taşımayan üretim işlemlerine dair başlangıç kârının belirlenmesi (bu örnek için: Satılan malların maliyeti + %10)**

A	$60 + (60 \times \%10) = 66$	→ A'nın üretim işlemleri için başlangıç kârı=6
B	$170 + (170 \times \%10) = 187$	→ B'nin üretim işlemleri için başlangıç kârı=17
		Başlangıç kârları olarak dağıtılan toplam kâr (6+17)=23

4. **Adım 2 : Bölüştürülecek bakiye kârın belirlenmesi**

a) Faaliyet Kârı olarak belirlenmesi durumunda

Toplam Faaliyet Kârı	85
Halihazırda dağıtılan kâr (üretim işlemlerinin başlangıç getirisi)	23
A ve B'nin gayrimaddi varlık harcamalarına göre dağıtılan bakiye kâr	62

A'ya ayrılan bakiye kâr:	$62 \times 30/70$	26,57
B'ye ayrılan bakiye kâr:	$62 \times 40/70$	35,43
A'ya ayrılan toplam kâr:	6 (başlangıç kârı) + 26,57 (bakiye)	32,57
B'ye ayrılan toplam kâr:	17 (başlangıç kârı) + 35,43 (bakiye)	52,43
Toplam		85

- b) Genel giderler hariç faaliyet kârı olarak belirlenmesi durumunda (A ve B'nin genel giderlerinin incelenmekte olan işlemle ilgili olmadığı ve bölüşülecek toplam kârın belirlenmesinde hesaba katılmayacağı varsayılmaktadır)

	A	B	Toplam A + B
Satışlar	100	300	400
Satılan Malların Maliyeti	60	170	230
Brüt Satış Kârı	40	130	170
Diğer Faaliyet Giderleri	2	4	6
Gayrimaddi Varlık Harcamaları	30	40	70
Genel Giderler Hariç Faaliyet Kârı	8	8	4
Genel Giderler	3	6	9
Faaliyet Kârı	5	80	85

Genel giderler hariç toplam faaliyet kârı	94
Hâlihazırda dağıtılmış olan kâr (üretim işlemlerinin başlangıç getirisi)	23
A ve B'nin gayrimaddi varlık harcamaları ile orantılı olarak dağıtılacak olan genel giderler hariç bakiye kâr	71

A'ya dağıtılacak bakiye kâr	$71 \times 30/70$	30,43
B'ye dağıtılacak bakiye kâr	$71 \times 40/70$	40,57

A'ya dağıtılacak toplam kâr	6 (başlangıç kârı) + 30,43 (bakiye) - 3 (genel giderler)	33,43
B'ye dağıtılacak toplam kâr	17 (başlangıç kârı) + 40,57(bakiye) - 6 (genel giderler)	51,57
Toplam		85

5. Yukarıdaki örnekte gösterildiği üzere; belli bazı kalemlerin bölüşülecek toplam kâr hesabına dâhil edilmemesi, her bir tarafın kendi ilgili masraflarından sorumlu olacağı anlamına gelmektedir. Sonuç olarak, bazı kalemlerin hesaplama dışında tutulup tutulamayacağı kararı, işlemin karşılaştırılabilirlik analizi (işlev analizi dâhil) ile tutarlı olmalıdır.

6. Bir diğer örnek olarak, bazı durumlarda bir harcama kategorisini, bakiye kâr bölüşüm analizinde kullanılan dağıtım anahtarı bu harcamalara dayandığı ölçüde dışarıda bırakmak

uygun olabilmektedir. Örneğin bir gayrimaddi varlığın geliştirilmesine yapılan katkıyla ilgili göreceli harcamaların en uygun kâr bölüşüm unsuru olarak belirlendiği durumlarda bakiye kâr, bu harcamalardan önceki faaliyet kârları baz alınarak hesaplanabilir. Bakiye kârların bölüşümünün hesaplanmasının ardından, ilişkili her bir işletme kendi harcamasını bu kârdan çıkarır. Bu durum aşağıda gösterilmektedir. Şartların yukarıda paragraf 2'deki ile aynı olduğu ve genel giderlerin dağıtılacak bakiye kârın belirlenmesinde dışarıda bırakılmadığı varsayılırsa:

7. **Adım 1: Üretim faaliyetleri için basit kârın belirlenmesi (bu örnek için SMM + %10)**

Paragraf 3 ile aynıdır.

8. **Adım 2: Dağıtılacak bakiye kârın belirlenmesi**

a) *Gayrimaddi varlık harcamalarından sonra faaliyet kârı olarak belirlenmesi durumunda:*

Paragraf 4, Olay a) ile aynıdır.

b) *Gayrimaddi varlık harcamalarından önce faaliyet kârı olarak hesaplanması durumunda*

	A	B	A + B Toplamı
Satışlar	100	300	400
Satılan Malların Maliyeti	60	170	230
Brüt Satış Kârı	40	130	170
Genel Giderler	3	6	9
Diğer Faaliyet Giderleri	2	4	6
Faaliyet kârı (gayrimaddi varlık harcaması dâhil)	35	120	155
Gayrimaddi varlık harcaması	30	40	70
Faaliyet Kârı	5	80	85

Gayrimaddi varlık harcamasından önce toplam faaliyet kârı	155
Hâlihazırda dağıtılmış olan kâr (üretim faaliyetlerinin başlangıç getirisi)	23
A ve B'nin gayrimaddi varlık harcaması oranında dağıtılacak gayrimaddi varlık harcaması öncesi bakiye kâr	132
A'ya ayrılacak bakiye kâr:	132 x 30/70
B'ye ayrılacak bakiye kâr:	132 x 40/70

A'ya ayrılacak toplam kâr:	6 (başlangıç kârı) + 56,57 (bakiye) – 30 (gayrimaddi varlık harcaması)	32,57
B'ye ayrılacak toplam kâr:	17 (başlangıç kârı) + 75,43 (bakiye) – 40 (gayrimaddi varlık harcaması)	52,43
Toplam		85

Başka bir ifadeyle, A ve B'ye dağıtılacak kârın gayrimaddi varlık harcamalarından sonra faaliyet kârı olarak belirlendiği durumdakiyle aynı kâr dağıtılır (bk. yukarıda durum a)).

9. Bu örnek göstermektedir ki, bakiye kârın bölüşümünde kullanılan dağıtım dönem içinde ortaya çıkan harcamaların bir kategorisine dayandığı durumlarda; dağıtılacak bakiye kârın söz konusu harcamalardan önce veya sonra belirlenmiş olması ve her bir tarafın harcamalarını düşüp düşmemesi bir fark yaratmamaktadır. Sonuç, bölüşüm faktörünün cari yılla birlikte geçmiş yılların kümülatif harcamalarına dayanması durumunda farklı olacaktır (bk. yukarıda paragraf 2).

Bölüm III'e Ek

Net İşletme (Çalışma) Sermayesi Düzeltmesi Örneği

Karşılaştırılabilirlik düzeltmelerine ilişkin genel bilgiler için Rehberin III üncü Bölümün A.6 Başlığına bakınız.

Aşağıda yer alan örneklerde emsal fiyat düzeltmelerine ilişkin varsayımlar yalnızca açıklayıcı mahiyettedir ve belirli sektörlerdeki güncel olaylarda emsal fiyat düzeltmelerinde kullanılabilecek çözüm reçetesi olarak ele alınmamalıdır. Bu örnekler, Rehberde referans oldukları maddelerde yer alan ilkeleri göstermekle birlikte bu ilkeler her olaya, söz konusu olayın içinde bulunduğu durum ve koşullar dikkate alınarak uygulanmalıdır.

Bu örnekte yapılacak düzeltmeye ilişkin hesaplama açıklama amaçlı bir yöntem olarak sunulmuş olup; bu, düzeltmelerin hesaplanmasında kullanılabilecek tek yöntem değildir.

Ayrıca, aşağıda yer alan yorumlar; olayın mahiyeti ve koşulları özellikle, işlemin karşılaştırılabilirlik analizi (işlev analizi dâhil) ve ilişkisiz taraflara ait erişilebilir bilgiler itibarıyla söz konusu yöntem uygulanabilecek en uygun yöntem olarak ortaya çıkıyorsa, işleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanmasını öngörmektedir.

Giriş

1. Bu basit örnek test edilen tarafla (TestCo) emsal olarak alınacak taraf (CompCo) çalışma sermayesi düzeyleri arasındaki farklılıkların tespiti halinde, düzeltmelerin nasıl yapılacağını göstermektedir. Karşılaştırılabilirlik düzeltmelerine yönelik genel bilgiler için bu Rehberin 3.47-3.54 üncü paragraflarına bakınız. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi uygulanmasında net işletme sermayesi düzeltmeleri gerekli olabilir. Uygulamada bu düzeltmelere, genellikle işleme dayalı net kâr marjı yönteminde rastlanmakla birlikte; maliyet artı veya yeniden satış fiyatı yöntemleri için de bu hesaplamaları kullanmak mümkündür. İşletme sermayesi düzeltmesi işlemi, sadece emsal durumların güvenilirliğini arttırdığında ve makul ölçüde doğru düzeltmeler

yapılabildiğinde düşünülmelidir. Bu düzeltmeler, vergi idareleri tarafından otomatik olarak kabul edilmemeli ve yapılmamalıdır.

İşletme sermayesi düzeltmeleri neden yapılır?

2. Rekabetçi bir ortamda paranın zaman değeri vardır. Bir şirkete satış bedelinin ödenmesi için örneğin 60 günlük bir süre verirse; satılan malların fiyatı, peşin ödeme fiyatı artı bu fiyat üzerinde eklenecek 60 günlük faize eşdeğer olmalıdır. Yüksek alacak hesapları olan bir şirket, müşterilerine borçlarını ödemek için nispeten daha uzun bir zaman sağlamayı kabul etmektedir. Bu durumda şirket, kredi borçlarını fonlamak için borçlanmak ve/veya aksi durumda yatırıma yönlendirebileceği nakit fazlası miktarının azalması durumuyla karşılaşılır. Bu nedenle rekabetçi bir ortamda fiyat, bu ödeme şartlarını karşılayacak ve zamanlama etkisini telafi edecek bir unsur içermelidir.

3. Yüksek borç hesabı düzeyleri açısından da, bu durumun tersi söz konusudur. Yüksek borç miktarı bulunan bir şirketin, tedarikçilerine ödeme yapmak için nispeten daha uzun bir zamanı vardır. Alımlarına fon oluşturmak üzere daha az para ödünç almak durumunda olur ve/veya yatırıma yönlendirebileceği daha yüksek miktarda nakit fazlasına sahip olur. Rekabetçi bir ortamda satılan malların maliyeti, bu ödeme şartlarını karşılayacak ve zaman etkisini telafi edecek bir unsur içermelidir.

4. Benzer şekilde yüksek stok düzeylerine sahip bir şirket, satın alımlarına fon oluşturmak üzere borç almak veya yatırıma yönlendirebileceği nakit fazlası miktarında azalmaya gitmek durumundadır. Faiz oranının fonlama yapısı (stok satın alımlarının kısmen özkaynakla finanse edildiği durumlarda) veya belirli tür stokları bulundurmaktan kaynaklanan risklerden etkilenebileceği unutulmamalıdır.

5. Bir net işletme sermayesi düzeltmesi, test edilen taraf ile olası karşılaştırılabilir taraflar arasındaki paranın zaman değeri farklılığının, bunun kârı etkilediği varsayımıyla düzeltilmesidir. Bunun yapılmasının altında yatan neden:

- Şirket, nakit yatırım yaptığı zamanla (yani tedarikçiye para ödediği zamanla) yatırımın getirisini aldığı zaman (yani müşterilerinden para tahsil ettiği zaman) arasındaki zaman farkını kapatmak için fonlamaya ihtiyaç duyar.
- Bu zaman aralığı şu şekilde hesaplanabilir: stokları müşterilere satmak için ihtiyaç duyulan zaman + (artı) müşterilerden paranın tahsil edilebilmesi için ihtiyaç duyulan zaman – (eksi) alacaklılara olan borçların ödenmesi için şirkete sağlanan zaman.

6. İşletme sermayesi düzeltmelerinin hesaplanma süreci:

- a) İşletme sermayesi düzeyleri arasındaki farklılıklar belirlenir. Burada göz önünde bulundurulacak üç hesap genellikle ticari alacaklar, stoklar ve ticari borçlardır. Maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi uygun bir temelle bağlantılı işleme dayalı net kâr marjı yöntemi uygulanır (bk. paragraf 2.58). Örneğin, uygun temel satışlar ise; net işletme sermayesi düzeyleri arasındaki her bir farklılık, satışlar temelinde ölçülmelidir.
- b) Test edilen taraf ile karşılaştırılabilir taraf arasındaki net işletme sermayesi düzeyleri arasındaki farkın değeri, uygun temele göre ve uygun faiz oranı kullanılarak belirlenen paranın zaman değerini yansıtacak şekilde hesaplanır.
- c) Sonuçlar, net işletme sermayesi düzeyleri arasındaki farklılıkları yansıtacak şekilde düzeltilir. Aşağıda yer alan örnekte; karşılaştırılabilir tarafın sonuçları, test edilen tarafın net işletme sermayesi düzeyini yansıtacak şekilde düzeltilmektedir. Alternatif hesaplamalar, test edilen tarafın sonuçlarını karşılaştırılabilir tarafın çalışma sermayesi düzeyini yansıtacak şekilde düzeltmek veya hem test edilen tarafın hem de karşılaştırılabilir tarafın sonuçlarını "sıfır" çalışma sermayesi yansıtacak şekilde düzeltmek olmaktadır.

Çalışma sermayesi düzeltmelerinin hesaplanmasına ilişkin pratik bir örnek:

7. Aşağıda yer alan hesaplama, varsayıma dayalıdır. Sadece net işletme sermayesi düzeltmelerinin nasıl hesaplandığını göstermeyi amaçlamaktadır.

TestCo	Yıl 1	Yıl 2	Yıl 3	Yıl 4	Yıl 5
Satışlar	179,5 m\$	182,5 m\$	187 m\$	195 m\$	198 m\$
Faiz&Vergi öncesi kazançlar (FVÖK)	1,5 m\$	1,83 m\$	2,43 m\$	2,54 m\$	1,78 m\$
FVÖK / Satışlar (%)	%0,8	%1	%1,3	%1,3	%0,9
Yıl Sonunda İşletme Sermayesi ¹					
Ticari Alacaklar (R)	30 m\$	32 m\$	33 m\$	35 m\$	37 m\$
Stoklar (I)	36 m\$	36 m\$	38 m\$	40 m\$	45 m\$
Ticari Borçlar (P)	20 m\$	21 m\$	26 m\$	23 m\$	24 m\$
Alacaklar(R) + Stoklar(I) - Borçlar(P)	46 m\$	47 m\$	45 m\$	52 m\$	58 m\$
(R+I-P) / Satışlar	%25,6	%25,8	%24,1	%26,7	%29,3

CompCo	Yıl 1	Yıl 2	Yıl 3	Yıl 4	Yıl 5
Satışlar	120,4 m\$	121,2 m\$	121,8 m\$	126,3 m\$	130,2m\$
Faiz&Vergi öncesi kazançlar (FVÖK)	1,59 m\$	3,59 m\$	3,15 m\$	4,18 m\$	6,44 m\$
FVÖK / Satışlar (%)	%1,32	%2,96	%2,59	%3,31	%4,95
Yıl Sonunda İşletme Sermayesi¹					
Ticari Alacaklar (R)	17 m\$	18 m\$	20 m\$	22 m\$	23 m\$
Stoklar (I)	18 m\$	20 m\$	26 m\$	24 m\$	25 m\$
Ticari Borçlar (P)	11 m\$	13 m\$	11 m\$	15 m\$	16 m\$
Alacaklar(R) + Stoklar(I) - Borçlar(P)	24 m\$	25 m\$	35 m\$	31 m\$	32 m\$
(R+I-P) / Satışlar	%19,9	%20,6	%28,7	%24,5	%24,6

¹ Bk. paragraf 8.

İşletme Sermayesi Düzeltmesi	Yıl 1	Yıl 2	Yıl 3	Yıl 4	Yıl 5
TestCo (R+I-P) / Satışlar	%25,6	%25,8	%24,1	%26,7	%29,3
CompCo (R+I-P) / Satışlar	%19,9	%20,6	%28,7	%24,5	%24,6
Fark (D)	%5,7	%5,1	-%4,7	%2,1	%4,7
Faiz Oranı (i)	%4,8	%5,4	%5,0	%5,5	%4,5
Düzeltme (D*i)	%0,27	%0,28	-%0,23	%0,12	%0,21
CompCo FVÖK / Satışlar	%1,32	%2,96	%2,59	%3,31	%4,95
CompCo için İşletme Sermayesi düzeltmesi FVÖK / Satışlar	%1,59	%3,24	%2,35	%3,43	%5,16

8. Bazı gözlemler:

- İşletme sermayesi düzeltmeleri yapılırken dikkat edilecek bir konu, test edilen taraf ve karşılaştırılabilir tarafın alacakları, stokları ve borçlarının zamanın hangi noktasında karşılaştırıldığıdır. Yukarıda yer alan örnek, bu rakamların mali yılın son günündeki düzeylerini karşılaştırmaktadır. Bununla birlikte; belirlenen bu zaman, net işletme sermayesinin yıl içindeki seviyesini temsil etmiyorsa uygun olmayabilir. Bu tür durumlarda, net işletme sermayesinin yıl içindeki düzeyini daha iyi göstermesi bakımından ortalamalar kullanılabilir.
- İşletme sermayesi düzeltmeleri yapılırken önemli bir diğer konu da kullanılacak uygun faiz oran(lar)ının seçimidir. Oran(lar), genellikle test edilen tarafla aynı piyasada faaliyette bulunan bir ticari şirket için uygulanacak oran referans alınarak belirlenmelidir. Çoğu durumda kredi faiz oranının kullanımı uygun olur. Test edilen tarafın çalışma sermayesi dengesinin negatif olduğu durumlarda (yani borçlar>alacaklar +stoklar ise) farklı bir oran kullanılabilir. Yukarıdaki örnekte kullanılan oran, TestCo'nun kendi iç piyasasında borç bulabildiği oranı temsil etmektedir. Bu örnek aynı zamanda hem alacaklar, hem borçlar, hem de stoklar için aynı faiz oranının uygun olabileceğini varsaymaktadır; ancak pratikte bu mümkün olabilir ya da olmayabilir. Her bir varlık ve borç sınıfı için uygun farklı faiz oranları söz konusu olduğunda hesaplama, yukarıdakinden daha karmaşık olabilir.
- İşletme sermayesi düzeltmelerinin amacı, karşılaştırılabilir işletmelerin güvenilirliğini artırmaktır. Bazı karşılaştırılabilir işletmelerin finansal sonuçları güvenilir bir şekilde düzeltilebilirken, diğer bazıları için bunun yapılamadığı durumlarda; net işletme sermayesi düzeltmelerinin yapılıp yapılmaması gerektiği konusu net değildir.

Bölüm IV Eki

Karşılıklı Anlaşma Usulü Kapsamında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının (“KAU PFA”) Gerçekleştirilmesine İlişkin Düzenlemeler

A. Genel bilgiler

A.1 Giriş

1. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları (PFA), “Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi”nin IV üncü Bölümünün F Başlığı altında etraflıca ele alınmaktadır. Yetkili makamlar arasında çalışma esaslarının geliştirilmesi konusu, paragraf 4.164’te yer almaktadır. Buna göre:

PFA kullanan ülkeler arasında, PFA uygulamalarında daha geniş kapsamlı bir yeknesaklık geliştirilmesi, hem vergi idarelerinin, hem de mükelleflerin yararına olur. Bu nedenle söz konusu ülkelerin vergi idareleri, PFA’ların yürütülmesi için yetkili makamlarla çalışma anlaşmaları düzenlemeyi talep edebilirler. Bu anlaşmalarla, bir mükellefin transfer fiyatlandırması konuları ile ilgili bir PFA talebinde bulunduğu durumlarda karşılıklı anlaşmaya varılabilmesi için genel bir takım kural ve yaklaşımlar belirlenebilir.

Yukarıdaki alıntıda “anlaşma” teriminin kullanılmış olmasının OECD Model Vergi Anlaşmasının Karşılıklı Anlaşma maddesinin bu tür usul ayarlamalarını herhangi bir statüye oturttuğu anlamına gelmeyeceği dikkate alınmalıdır. Ayrıca, Mali İşler Komitesi, Rehberin 4.160 ncı paragrafında “PFA’ların genişletilmiş her türlü kullanımını yakından izlemeyi ve PFA kullanmayı

tercih eden ülkeler arasında uygulamaların tutarlılığının geliştirilmesini teşvik etmeyi” hedeflemekte olduğunu belirtmiştir.

2. Bu Ek, yukarıda yer alan tavsiyeleri takip etmektedir. Amaç, PFA ile ilgili karşılıklı anlaşmaların nasıl yürütüleceğine yönelik olarak vergi idarelerine yol göstermek suretiyle PFA uygulamalarında uyumun gelişmesini sağlamaktır. Her ne kadar vergi idarelerinin rolüne ağırlık verilse de, sürece mükelleflerin en iyi nasıl katkı sağlayacağı konusu da bu Ekte tartışılmaktadır. Bu Rehber, PFA kullanmak isteyen ülkelerin –OECD üyesi olan ve olmayan- kullanımı için hazırlanmıştır.

A.2 PFA'nın tanımı

3. Pek çok ülkede zaman zaman, mükellefin belli durumlarda kanunun nasıl uygulanacağına yönelik kesin bilgi elde etmesine olanak sağlayan düzenlemelere (özelge gibi) başvurulmaktadır. Önerilen faaliyetin yasal sonuçları, maddi temele ilişkin tahminlere bağlı olarak önceden belirlenmiştir. Bu belirlemenin geçerliliği, işlemlerin gerçekleştiği ortamın şartlarının desteklediği varsayımlara bağlıdır. PFA terimi potansiyel transfer fiyatlama anlaşmazlıklarını önceden çözme amacıyla bir mükellef veya mükellefler ile vergi idaresi arasında yapılan usul anlaşmasını ifade eder. PFA, ayrıntılı inceleme ve yasal sonucun belirlenmesine dayanak olan fiili tahminlerin uygun olduğu ölçüde doğrulanmasını gerektirmesi nedeniyle klasik özelge yönteminden farklılık arz etmektedir. Öte yandan PFA, fiili varsayımların PFA dönemi boyunca geçerliliğini koruyup korumadığının devamlı olarak izlenmesini de sağlamaktadır.

4. PFA, Rehberin 4.123 no'lu paragrafının ilk cümlesinde “kontrol edilen işlemlerden önce belirli bir zaman süresince gerçekleştirilecek işlemler için transfer fiyatı belirlemek üzere uygun kriterler setinin (ör. yöntem, emsaller ve uygun düzeltmeler, gelecekteki olaylara ilişkin önemli varsayımlar gibi) belirlendiği bir anlaşma” olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca 4.131 no'lu paragrafta “PFA kavramı ayrıca, OECD Model Anlaşmasının 7 nci maddesi kapsamında gündeme gelen gelir bölüşümü sorunları, işyeri merkezleri ve şube faaliyetine ilişkin hususlara çözüm bulunmasında da faydalı olabileceği” belirtilmektedir.

5. Rehberde (bk. paragraf 4.129) sadece mükellef veya mükellefle ile vergi idaresi arasında yapılan anlaşmalar, “tek taraflı PFA”lar olarak ifade edilmektedir. Rehber, iki taraflı PFA'ların yapılmasını desteklemekte ve 4.162 no'lu paragrafta “Mümkün olduğu takdirde, bir PFA'nın ilgili uluslararası vergi anlaşmasının KAU hükümleri çerçevesinde, yetkili makamlar arasında ikili veya çok taraflı olarak tamamlanması gerektiği” kaydedilmektedir. İkili bir PFA, iki vergi idaresinin yetkili makamları arasında ilgili anlaşma çerçevesinde tek bir müşterek

anlaşmaya dayanmaktadır. Çok taraflı bir PFA ise birden fazla ikili müşterek anlaşma olması durumunu açıklamak için kullanılan bir terimdir.

6. Her ne kadar genel olarak PFA'lar birden fazla mükellef veya tüzel kişilik, yani bir ÇÜİ grubunun üyeleri, arasındaki sınır ötesi işlemleri kapsayacak olsa da; bunların sadece tek bir mükellef veya tüzel kişiliğe uygulanması da mümkündür. Örneğin A ülkesindeki bir şirketin B, C ve D ülkelerinde şubeleri aracılığıyla ticaret yapmakta olduğunu düşünelim. Çifte vergilendirilmenin ortaya çıkmaması gayesiyle, A, B, C ve D ülkeleri tarafından, OECD Model Vergi Anlaşmasının 7 nci maddesi kapsamında bu ticari faaliyete göre her devlete atfedilen kâr ölçümünde ortak bir anlayışın paylaşılması ihtiyacı duyulur. Bu husus; ayrı ayrı fakat karşılıklı olarak birbiriyle uyumlu, ikili müzakereler (başka bir ifadeyle A ile B, A ile C ve A ile D ülkeleri arasında) ile mümkün kılınabilir. Birden fazla ikili anlaşmanın varlığı, çok sayıda özel sorunu gündeme getirmektedir ve bu sorunlar, bu Ekin B Başlığının 21-27 nci paragraflarında daha ayrıntılı olarak tartışılmaktadır.

7. Bu Ekin konusunu oluşturan ve bundan sonra "KAU PFA (Karşılıklı Anlaşma Usulü, Peşin Fiyatlama Anlaşması)" olarak adlandırılacak olan farklı türlerdeki PFA'ları, ikili veya çok taraflı PFA'ları, birbirinden ayırmak önemlidir. Karşılıklı anlaşma müzakeresi içermeyen PFA'lar, "tek taraflı PFA" olarak anılacaktır. PFA genel terimi, söz konusu içeriğin her iki PFA türüne de uygulandığı durumlarda kullanılır. Çoğu durumda, ikili PFA'nın bir çifte vergileme anlaşmasının KAU çerçevesinde neticelendirildiği dikkate alınmalıdır. Ancak ikili bir PFA gerçekleştirilmeye çalışılırken, anlaşmanın buna uygun olmadığı veya anlaşmanın uygulanabilirliğinin olmadığı durumlarda bazı ülkelerin yetkili makamları, kendilerine verilen icra yetkisini kullanarak anlaşmayı tamamlayabilirler. KAU PFA terimi, bu tür istisnai anlaşmalar dâhil, gerekli uyarlamalarla birlikte yorumlanmalıdır.

8. Bu Ekin odak noktası, vergi idarelerine rehberlik sağlayarak KAU ile anlaşmazlıkları çözme, dolayısıyla çifte vergilendirme riskini ortadan kaldırılmasına yardım etme ve mükellefe vergi anlaşmasının makul güvencesini sağlama imkânı vermektir. Bununla birlikte, aynı hedefi gerçekleştirmek üzere bu Ekte yer verilmemiş olan başka mekanizmalar da olduğuna dikkat edilmelidir.

A.3 PFA sürecinin amaçları

9. Bir dizi ülkenin tecrübeleri, transfer fiyatlandırması anlaşmazlıklarının geleneksel denetim veya inceleme teknikleri ile çözümünün oldukça zor ve ayrıca mükellefler ve vergi idareleri için hem zaman hem de kaynak açısından maliyetli olduğunu sıklıkla ispat etmiştir. Bu tür teknikler, kaçınılmaz bir şekilde transfer fiyatlarını (ve içinde bulundukları koşulları), belirlenmelerinin üzerinden biraz zaman geçtikten sonra incelemekte ve bu fiyatların

belirlendiği esnada emsal fiyatların kullanılıp kullanılmadığının doğru bir şekilde değerlendirilmesi için yeterli bilgiye ulaşılmasında güçlükler yaşanmaktadır. Bu güçlükler, bazı durumlarda yukarıda bahsi geçen problemlerden kaçınmak amacıyla transfer fiyatlandırması konularındaki sorunların çözümünün alternatif bir yolu olarak PFA sürecinin geliştirilmesine kısmen öncülük etmiştir. PFA sürecinin amaçları, ilkel, pratik ve işbirliğine dayalı müzakerelere olanak tanımak, transfer fiyatlandırması sorunlarını hızla ve geleceğe dönük olarak çözmek, mükellef ve vergi idaresinin kaynaklarının daha etkin kullanmak ve mükellef için bir öngörülebilirlik ölçüsü sağlamaktır.

10. Başarılı olması için, süreç, tarafsız, verimli ve pratik bir yaklaşımla yönetilmiş olmalıdır ve sürecin tüm katılımcı tarafların işbirliğine ihtiyacı vardır. Transfer fiyatlandırması konularının çözümü için olan geleneksel idari, hukuki ve akdi mekanizmaların yerine yenisini koymak yerine bunlara ilaveler yapmak amaçlanmaktadır. PFA, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasındaki yönteminin, güvenilirlik ve doğruluğa ilişkin soru işaretlerine yol açtığı veya transfer fiyatlandırmasına yönelik belirli şartların alışılmadık derecede karmaşık olarak algılandığı durumlarda en uygun yöntem olarak düşünülebilir.

11. KAU PFA sürecinin temel hedeflerinden birisi, potansiyel çifte vergileme riskinin ortadan kaldırılmasıdır. Tek taraflı PFA'lar, bu alanda çeşitli soru işaretleri yaratmaktadır. Pek çok ülkenin ikili veya çok taraflı PFA tercih etmesinin nedeni budur (bk. paragraf 4.130). Ancak sürece dâhil olan her bir ülkede KAU PFA sürecinin etkinliğinin sağlanması için, mükellef ve vergi idaresi arasında bir tür teyitleşme veya anlaşma gereklidir. Bu tür bir teyitleşme veya anlaşmanın formu, her ülkenin iç süreçlerine bağlı olur (bu Ekin 65-66 no'lu paragraflarında ayrıntılarıyla tartışılmaktadır). Böyle bir teyitleşme veya anlaşma, temel aldığı KAU PFA'nın koşul ve şartlarına mükellefin uyum sağlamasını da garantiye alır.

12. Ayrıca, bu Bölümde tanımlanan hedeflerin gerçekleştirilebilmesi için KAU PFA sürecinin tarafsız bir yaklaşımla yürütülmesi gerekmektedir. Özellikle mükellefin yerleşim yeri, KAU PFA talebinin yapıldığı ülke, mükellefin denetim veya inceleme pozisyonu ve genel olarak denetim veya inceleme için mükelleflerin seçimi konularıyla ilgili olarak süreç tarafsız olmalıdır. Vergi idarelerinin, PFA sürecinde elde edilen bilgilerin incelenmesine yönelik uygulamalardaki olası suistimallere ilişkin Rehberin 4.156 no.lu paragrafındaki açıklamalar akılda tutulmalıdır. Bu Ekte verilen bilgiler, bu Bölümde tanımlanan hedeflere ulaşılmasına yardımcı olmayı amaçlamaktadır.

B. KAU PFA için uygunluk

B.1 Anlaşma konuları

13. Karşılaşılabilecek ilk soru, bir PFA olmasının mümkün olup olmadığıdır. Mükellefin tek taraflı bir PFA uygulamak için uygun olup olmadığı, ilgili vergi idaresinin özel koşullarına bağlıdır. KAU PFA'lar, uygulanabilir çifte vergilendirme önleme anlaşmasının KAU, OECD Model Vergi Anlaşması madde 25'e tabidir ve ilgili vergi idaresinin takdirine bağlı olarak uygulanır.

14. Bazı durumlarda mükellef, sadece tek taraflı PFA talep eder. Mükellefin KAU PFA talep etmemesinin nedenleri araştırılmalıdır. Rehberin 4.162 no'lu paragrafta önerdiği "mümkün olduğunda PFA, iki veya çok taraflı olarak tamamlanmalıdır" önerisine binaen PFA iki veya çok taraflı olarak yapılmalıdır ve koşullar gerektirirse vergi idareleri, mükellefi KAU PFA talep etmeye teşvik etmelidir. Başka bir vergi idaresinin de konuya dâhil olması gerektiğine karar vermeleri durumunda bazı ülkeler, mükellef tek taraflı yaklaşımda dirense bile, tek taraflı müzakereye oturmayı reddedebilirler.

15. KAU PFA müzakeresi, ilgili yetkili makamların onayını gerektirmektedir. Bazı durumlarda mükellef, muhatabı olan yetkili makamdan eş zamanlı taleplerde bulunarak insiyatif kullanır. Diğer bazı durumlarda da mükellef, ilgili iç süreç çerçevesinde bir ülke yetkili makamına başvuruda bulunarak diğer ülke ilgili makam(lar)ıyla herhangi bir KAU PFA mümkün olup olmadığının sorulmasını talep edebilir. Ardından idari olarak uygulanabilir olduğu anda bu ülkedeki yetkili makam, ilgili vergi anlaşması taraf(lar)ının sürece dahil olmak isteyip istemediklerinin belirlenmesi için tarafları bilgilendirmelidir. Diğer vergi idaresi, katılımının mümkün veya elverişli olup olmadığını değerlendirmek için ihtiyaç duyduğu gerekli zamanı da göz önünde bulundurarak uygun olan en kısa zamanda davete cevap vermelidir.

16. Bununla birlikte 25 inci madde, yetkili makamların mükellefin talebi üzerine KAU PFA sürecine dahil olmalarını zorunlu kılmaz. KAU PFA sürecine dahil olmaya yönelik karar, özellikle ülkenin politikasına ve ikili anlaşmalarının karşılıklı anlaşma maddesini nasıl yorumladığına bağlıdır. Bazı yetkili makamlar bu tür bir anlaşmaya dahil olmayı sadece "anlaşmanın yorumlanması veya uygulanmasından kaynaklanan güçlükler ve sorunların çözümünün gerekli olduğu durumlarda" tercih edebilir. Dolayısıyla mükellefin anlaşmanın kesinliğine ilişkin talebi, yukarıda bahsi geçen eşiğin aşılması için tek başına yeterli değildir. KAU PFA'ya giriş için kendi bakış açıları çerçevesinde daha az kısıtlayıcı eşikler belirleyen diğer yetkili makamlar da teşvik edilmelidir. Ayrıca mükellef, belirli bir anlaşmadan faydalanmak için gerekli şartları taşımalı (ör. anlaşmayı imzalayan ülkelerden birinde yerleşik olmak gibi) ve karşılıklı anlaşma maddesinde belirtilen diğer gereklilikleri de yerine getirmelidir.

B. 2 Diğer unsurlar

17. Bir mükellefin denetim veya inceleme altında olması, söz konusu mükellefin gelecekteki işlemlerine ilişkin olarak KAU PFA talep etmesine engel teşkil etmemelidir. Denetim veya inceleme ile KAU, farklı süreçler olup, genellikle ayrı ayrı sonuçlandırılabilirler. Denetim veya inceleme faaliyetleri normalde KAU PFA planlanırken, tüm taraflarca KAU PFA'nın oluşturulmasının denetim veya incelemenin tamamlanmasına yardımcı olacağı gerekçesiyle bu faaliyetlerin ertelenmesine karar verilmedikçe vergi idaresi tarafından askıya alınmaz. Bununla birlikte, denetlenen veya incelenen işlemlere ilişkin değerlendirme; denetim veya incelemeye tabi işlemlerin içinde bulunduğu durum ve koşulların gelecekte gerçekleşebilecek işlemlerin koşulları ile karşılaştırılabilir olması durumunda KAU PFA çerçevesinde geleceğe yönelik olarak üzerinde anlaşmaya varılan yöntem ile açıklanabilir. Bu konu, aşağıda 69 no'lu paragrafta daha ayrıntılı olarak tartışılmaktadır.

18. Bir KAU PFA'nın tamamlanabilmesi, mükellefin tam işbirliğine bağlıdır. Mükellef ve ilişkili işletmeleri: a) vergi idarelerine tekliflerinin değerlendirilmesi esnasında tam işbirliği sunmalı; b) talep edildiği takdirde bu değerlendirme için gerekli tüm ek bilgileri, (örneğin transfer fiyatlandırması işlemlerinin, iş anlaşmalarının, tahmin ve iş planlarının ve mali performanslarının ayrıntıları gibi) sağlamalıdır. Mükellefin buna mutabakatının, KAU PFA sürecine başlamadan önce temin edilmesi tercih edilir.

19. Bazı durumlarda bir veya her iki yetkili makam KAU PFA üzerinde anlaşmaya varma serbestisi, örneğin PFA önerileri kapsamına giren konuları etkileyen yasal bir bağlayıcı karar ile sınırlandırılabilir. KAU PFA süreci tanımı gereği karşılıklı mutabakata dayalı olduğundan, bu tür durumlarda KAU PFA tartışmalarına dahil olup olmama kararı, ilgili (her ülkenin dâhili kanun ve politikalarına tabi) yetkili makam arzusuna bağlıdır. Örneğin bir yetkili makam, diğer yetkili makam pozisyonunda böyle bir sınırlamanın karşılıklı anlaşma ihtimalini zayıflatacağına kanaat getirirse tartışmalara dahil olmamayı tercih edebilir. Öte yandan pek çok olay için yetkili makamların birinin veya her ikisinin birden esnekliği sınırlandırılmış olsa da KAU PFA tartışmaları cazip görülebilmektedir. Bu konu tamamen yetkili makamların her olay için ayrı ayrı karar verebileceği bir konudur.

20. KAU PFA'nın uygunluğu konusunda karar verilirken göz önünde bulundurulması gereken en önemli husus, önceden çifte vergileme riskinden kaçınmak için bir yöntemin kabul edilmesiyle sağlanacak olan avantajın büyüklüğüdür. Bu avantaj, çifte vergilendirme riskini azaltmak isteğiyle birlikte, konu üzerinde düşünülmesini ve sınırlı olan hem mali hem de personel kaynaklarının etkin kullanımında denge olmasını gerektirir. Vergi idareleri, aşağıdaki maddeleri konuyla ilgisi nedeniyle göz önünde bulundurabilir:

- a) Teklifin yöntemi ile diğer hüküm ve koşulları Rehberin sağladığı kılavuzlukla uyumlu mudur? Şayet değilse karşılıklı anlaşmaya varılması şansını yükseltmek için mükellefin teklifini bu yöntemlerle uyumlu olacak şekilde yeniden gözden geçirmesi sağlanabilir. Rehberin Başlangıç Bölümünün 17 nci paragrafında da belirtildiği üzere “Rehber düzenlemeleri, öncelikle karşılıklı anlaşma işlemlerinde transfer fiyatlandırması konularının çözümlenmesini idare etmeyi de amaçlamaktadır”.
- b) “Anlaşmanın yorum ve uygulanmasına ilişkin herhangi bir zorluk veya şüphenin” çifte vergileme riskini ciddi boyutta yükseltme riski söz konusu mudur ve önerilen işlemler öncesinde bu problemlerin çözümü için kaynakların kullanımı gerekli midir?
- c) Önerinin içerdiği işlemler devamlılık arz etmekte midir ve herhangi bir kısa süreli projeden tamamlanamayan kısım mevcut mudur?
- d) Öneriye konu işlemler tamamen varsayıma dayalı olmayıp üzerlerinde ciddi olarak düşünülmüş müdür? Süreç, vergi idaresinin prensibe ilişkin muhtemel yaklaşımını öğrenmek için kullanılmamalıdır –bunu yapmak için pek çok ülkede başka yöntemler geliştirilmiştir.
- e) Nitelikleri büyük ölçüde benzerlik arz eden geçmiş yıllar işlemleri ile ilgili olarak devam eden bir transfer fiyatlandırması denetimi söz konusu mudur? Şayet öyle ise, hükümleri denetim için de bilgi sağlamak veya denetimi ve geçmiş yıllara ait çözümlenmemiş karşılıklı anlaşmaları da çözümlmek için uygulanabilecek olan bir KAU PFA sürecine girilmesi suretiyle söz konusu denetimin sonuçlanması hızlandırılabilir.

B.3 Çok taraflı KAU PFA'lar

21. Öngörülebilirlik isteği, mükelleflerin küresel faaliyetlerini kapsayan çok taraflı KAU PFA arayışının olduğu yükselen bir eğilimle sonuçlanmıştır. Mükellef, ilgili her ülkeye etraflı bir teklifle yaklaşır ve her bir vergi idaresi ile ayrı ayrı pazarlıklar serisi yerine ilgili tüm ülkeleri içerecek çok taraflı bir yaklaşımla yürütülmesi arzu edilecek görüşmeleri tavsiye eder. Varılabilecek herhangi bir anlaşmayı uygulamak için ayrı ayrı ikili KAU PFA'ların tamamlanması haricinde çok taraflı bir yöntem mevcut değildir. İkili KAU PFA serilerinin başarılı bir şekilde tartışılması, ayrı ayrı KAU PFA'ların ikili ve birbirinden bağımsız olarak yürütülmesi durumuna nazaran, ÇUİ gruplarına daha fazla bir öngörülebilirlik ve daha düşük maliyetler sağlar.

22. Her ne kadar yukarıda açıklandığı üzere çok taraflı KAU PFA'ların potansiyel faydaları mevcut ise de, dikkate alınması gereken bazı hususlar mevcuttur. İlk olarak, KAU PFA yöntemi her bir ülkenin özel durum ve koşullarını yansıtmak üzere doğru olarak uyarlanmadığı müddetçe tek bir transfer fiyatlandırması stratejisinin çok sayıda duruma, işleme ve çok taraflı KAU PFA'ya konu olabilecek ülkelere uyarlanması uygun olmayabilir. Bu nedenle, böyle bir uyarlamadan sonra bile yöntemin ülkelerinin içinde bulunduğu şartlarda emsallere uygunluk ilkesinin doğru bir uygulamasını temsil etmesinin sağlanması için tüm tarafların dikkatli olması gerekmektedir.

23. İkinci olarak, birkaç yetkili makamın, ikili işlemler için tasarlanmış bir sürece çok taraflı bir KAU PFA kapsamında etkin olarak katılmasından kaynaklı sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Bu sorunlardan biri, süreçten etkilenen tüm ülkeler arasında gerekli olabilen bilgi değişiminin boyutudur. Talep edilen bilginin, üzerinde tartışılan iki taraflı belli bir KAU PFA ile ilgili olup olmadığı gibi şüpheler yaratması yüzünden iki veya daha fazla anlaşma tarafı arasında hiç işlem akışı veya ortak işlem olmaması durumu problem yaratabilir. Bununla birlikte, benzer işlemlerin bir ÇUİ'nin farklı birimleri tarafından yürütüldüğü veya ticari işlemlerle ilgili olduğu düşünülen iş alanının bütünlük arz ettiği durumlarda, belli ikili KAU PFA'ya konu bilgi akışlarının anlaşılabilirliği ve değerlendirilebilirliği amacıyla diğer taraflar arasında da bilgi akışına ihtiyaç duyulabilir. Bir diğer sorun da bu tür bir bilginin elde edilmeden önce gerçekten de konuyla ilgili olup olmadığına karar verilmesinin güçlüğüdür.

24. Öte yandan, söz konusu bilgi belli bir KAU PFA ile ilgili olsa bile anlaşmanın bilgi değişimi madde(ler)inde veya katılan vergi idarelerinden birinin kendi ulusal yasalarında bilgi değişimini engelleyen potansiyel gizlilik problemleri ile karşı karşıya kalınabilir. KAU PFA'larda karşılaşılabilecek muhtemel koşulların çeşitliliği göz önünde bulundurulduğunda, bu problemler için genel bir çözüm tanımlanamamaktadır. Onun yerine bu konuların her bir ikili KAU PFA için ayrı ayrı, özel olarak ele alınması gerekir.

25. Diğer taraflar arasındaki bilgi akışlarının konuyla ilgili olduğunun tespit edildiği durumlarda, bazı bilgi değişimi problemlerinin çözümü için anlaşmanın bilgi değişimi maddelerine başvurmak yerine mükelleften konuyla ilgili tüm vergi idarelerine bilgi sağlanması sorumluluğunu üstlenmesi talep edilebilir (Bu durumda tüm vergi idarelerine aynı bilginin sağlandığının doğrulanması için yine de prosedürlere ihtiyaç duyulur). Son olarak; her ne kadar OECD Model Vergi Anlaşmasının karşılıklı anlaşma maddesi çok çeşitli durumlarda çifte vergilendirme riskini ortadan kaldırmaya yardımcı olmak üzere tasarlanmış olsa ve bu nedenle uygulanabilmesi halinde çoğu durum için yeterli yetkinliği sağladığı görülse de, bazı durumlarda ilgili anlaşmaların karşılıklı anlaşma maddeleri, böyle bir çok taraflı düşünme ve müzakere için uygun bir temel teşkil etmeyebilir.

26. Özetle, Başlık A'da da tartışıldığı üzere, mükellefin işlemlerini kesinliğe kavuşturma isteği, vergi idaresinin uygun olmayabilecek KAU PFA sürecine dâhil olması için tek başına yeterli değildir. Bu nedenle, çok taraflı bir KAU PFA'ya dahil olma kararı, ikili bir KAU PFA'nın izlenip izlenmeyeceğine ilişkin genel kriter çerçevesinde değerlendirilmeli ve önerilen her bir ikili PFA'da ayrı değerlendirmeye tabi tutulmalıdır. Daha sonra idarenin yürütmeye karar verdiği ikili KAU PFA'ların amacına ulaşması için en ideal yolun çok taraflı müzakerelere katılım olup olmadığına ilişkin karar verilir. Bu değerlendirme, her bir olay bazında ayrı ayrı yapılır.

27. Çok taraflı KAU PFA'ların geliştirilmesi, küresel ticari işlemler alanı haricinde daha başlangıç aşamasındadır. Gerçekten de, küresel ticari işlemler tam anlamıyla bir bütün olarak yürütülürken (yani en az üç olmak üzere farklı bölgelerde gerçekleştirilen finansal ürünlerin kayıtlarının ticaret ve risk yönetimi,) ikili PFA'ların aksine çok taraflı PFA'lar, norm haline dönüşmektedir¹. Çok taraflı KAU PFA'lar konusunda yeni gelişmelerin yakından izlenmesi amaçlanmaktadır.

¹ Daha ayrıntılı bilgi için, bk. OECD (1998), Mali Enstümanların Küresel Ticaretinin Vergilendirilmesi, OECD, Paris.

C. KAU PFA Talebi

C.1 Giriş

28. Her ne kadar KAU PFA, doğası gereği vergi idareleri arasında bir anlaşmayı içermekte ise de, sürecin başarılı olabilmesi için mükellef veya mükelleflerin dikkate değer katılımı gereklidir. Bu Bölümde, normalde mükellef(ler) tarafından gerçekleştirilen KAU PFA talepleri olarak adlandırılan sürecin ilk aşaması incelenmektedir (Bazı vergi idareleri, inisiyatif olarak mükellefleri uygun durumlarda –örneğin bir denetim veya risk değerlendirme analizi sonrasında- talepte bulunmaya teşvik etmektedirler). KAU PFA'nın uygun olduğuna karar verildiğinde, katılımda bulunan vergi idarelerine karşılıklı anlaşma müzakerelerini yürütebilmeleri için gerekli bilgileri sağlama sorumluluğu, kaçınılmaz olarak mükellef(ler)e düşmektedir. Daha sonra mükellef, ilgili vergi idarelerine incelemeleri için ayrıntılı bir teklif sunarak idarenin talebi halinde daha fazla bilgi vermek üzere hazırlıklarını tamamlamalıdır.

C.2 Hazırlık tartışmaları

29. Tek taraflı bir PFA oluşturulmasına ilişkin çok sayıda dâhili prosedürün bir özelliği, resmi talep öncesinde hazırlık toplantısı/toplantıları yapılabilmesidir. Bu tür toplantı(lar), mükellefe bir PFA'nın uygunluğunu, gerekli olabilecek bilgilerin türü ve miktarını ve başarılı bir PFA'nın tamamlanması için gerekli analizlerin içeriğini (ör. ilişkili işletmelerin herhangi bir işlev analizinin boyutu; karşılaştırılabilir işlemlerin tanımlanması, seçimi ve uyarlanması; ve ihtiyaç duyulabilecek piyasa, sektör ve coğrafik analizler gibi) vergi idaresi ile müzakere şansı sağlarlar. Süreç ayrıca mükellefe; verilerin açıklanması ve gizliliğine, PFA terimi ve benzeri konulara ilişkin tüm soru işaretlerini tartışma olanağı sunar. Bu konudaki deneyimler, genellikle bu tür hazırlık tartışmalarının herhangi bir resmi KAU PFA teklifi sürecini hızlandırdığını göstermektedir.

30. KAU PFA bağlamında, yetkili makamların mükellef ile hazırlık tartışmaları yapabilmesi de faydalı olabilir. Yukarıda bahsi geçen konuların yanı sıra tartışmalar, şartların KAU PFA için uygun olup olmadığını faydalı bir şekilde keşfedebilir, örneğin, Anlaşma'nın yorumlanmasında veya uygulanmasında yeterli zorlukların veya şüphelerin olup olmadığı gibi.

31. Başlangıç tartışmaları, mükellef(ler) ve vergi idaresinin hedef ve beklentilerinin netleşmesi konusunda da faydalı bir rolü olabilir. Ayrıca bu tartışmalar, sürecin ve vergi idaresinin KAU PFA politikasının açıklanabilmesini sağlar ve anlaşma tamamlandıktan sonra iç hukukta yürürlüğe sokacak tüm prosedürlerle ilgili ayrıntılı bilgi verir. Aynı zamanda vergi

idaresi, teklifin içeriği ve karşılıklı anlaşmanın değerlendirilmesi ve sonuçlanması için zaman çizelgesi konusunda rehberlik sağlayabilir. Vergi idareleri, KAU PFA ile ilgili olarak Rehberin 4.60-4.61 no'lu paragraflarında diğer tür karşılıklı anlaşmalar için düzenlenen önerilere uygun olarak genel bir yönerge yayınlamalıdır.

32. Hazırlık tartışmaları süreci, ülke alışkanlıkları ve uygulamalarına bağlı olarak anonim veya belirli taraflar arasında yürütülebilir. Ancak anonim olarak yürütülecek ise tartışmaların anlamlı olabilmesi için yine de faaliyetlere ilişkin yeterli bilgiye ihtiyaç vardır. Toplantıların şekli, taraflarca kararlaştırılmalıdır ve hazırlık tartışmaları, gayri resmi bir tartışmadan resmi bir sunuma kadar farklı şekillerde olabilir. Genellikle vergi idaresine tartışmanın başlıklarını içeren bir bildiri sunmak, mükelleflerin yararınadır. Bir KAU PFA talebinin potansiyel elverişliliğine ilişkin gayri resmi tartışma yapılması amacının başarıya ulaşması için, anlaşmanın muhtemel kapsamı, yöntemin uygunluğu veya mükellef tarafından sağlanacak olan bilginin tür ve kapsamına ilişkin birden fazla hazırlık tartışması yapılması gerekebilir.

33. Mükellef(ler) ile yapılan gayri resmi tartışmaların yanı sıra, KAU PFA'nın uygun olup olmayacağına ilişkin erken bir görüş alışverişi içinde bulunulması, ilgili yetkili makamlar için yararlı olabilir. Bu fikir alışverişleri, yetkili makamlardan birinin katılması ihtimalinin zayıf olması durumunda gereksiz işlemlerden kaçınılmasını sağlar. Bu tartışmalar, gayri resmidir ve resmi, yüz yüze toplantılar yapılmasını gerektirmeyebilir. Ayrıca, yetkili makamların düzenli toplantı ve tartışmaları sürecinde de bu tür bilgi değişimleri şansı doğabilir.

C.3 KAU PFA Teklifleri

C.3.1 Giriş

34. Şayet mükellef bir KAU PFA talebinde bulunmak isterse, ilgili vergi idaresine dâhili prosedür gerekliliklerine uygun olarak, örneğin yerel vergi idaresinin göstermiş olduğu birime dilekçe ile başvurulması gerekliliği gibi, ayrıntılı bir teklif sunmak durumundadır. KAU PFA için mükellefin teklifinin amacı, ilgili makamlara teklifi değerlendirmek ve karşılıklı anlaşma tartışmalarını yürütmek için gerekli tüm bilgileri sunmaktır. Ülkeler, yetkili makamların gerekli bilgileri elde etmelerine olanak sağlayacak bir takım yöntemlere sahiptirler. Bu yöntemlerden biri, mükellefin teklifi yetkili makama doğrudan yapmasıdır. Bu amaca ulaşılabilmenin bir diğer yöntemi ise mükellefin katılımcı diğer ülke makamlarına kendi ülkesindeki PFA teklifinin bir kopyasını sağlamasıdır. İdeal olarak, hazırlık toplantılarında teklifin muhteviyatı ve nihai şekli oluşturulur.

C.3.2 KAU PFA sürecinin genellikle kapsadığı faaliyetler

35. KAU PFA'nın kapsamı, mükellefin olduğu kadar, katılımcı idarenin arzusuna göre de belirlenir. OECD Model Vergi Anlaşmasının 7 ve 9 uncu maddelerinin kapsamındaki sorunların çözümü için uygulanabilir ve bu katılan ülkelerde ortaya çıkan kârların boyutunu belirler.

36. KAU PFA, mükellefin (veya bir ÇÜİ grubunun üyelerinin) tüm transfer fiyatlandırmasına ilişkin sorunlarını kapsayabileceği gibi örneğin belirli bir işlem, işlemler seti, ürün grubu veya bir ÇÜİ grubunun sadece belli üyelerini kapsayacak şekilde sınırlandırılabilir. Bazı ülkelerin, sürecin esneklik ihtiyacının bilincinde olmakla birlikte belli konulardaki PFA'ların uygunluğu konusunda çekinceleri bulunabilmektedir. Bazı konuları diğerlerinden ayrı olarak değerlendirmeye dahil etmek güç olabilir. Teklifin kapsadığı işlemlerin, kapsam dışında kalanlarla büyük oranda bağlantılı olması veya uluslararası farklı uygulamalar nedeniyle transfer fiyatlandırması konularının (ör. kasıtlı mahsuplaşma) daha geniş bir bağlamda analizinin gerekmesi durumları bu konulara örnek olarak gösterebiliriz (bk. paragraf 3.13-3.17).

37. KAU PFA, belli başlı transfer fiyatlandırması konuları ile yeterince ve açıkça ilgili olmak şartıyla transfer fiyatlandırması yöntemi haricindeki konuları da kapsayabilir. Bu konuların kapsama alınmasının nedeni, bu konularla ilgili sorunların önceden çözülmesinin önemli olması ve ayrıca ilgili anlaşmanın karşılıklı anlaşma maddeleri kapsamı içinde olmasıdır. Bu konu, her bir durum için, ilgili taraflar arasında karar verilecek bir şeydir.

C.3.3 Bir KAU PFA teklifinin içeriği

38. Teklifin içeriği ve gerekli destekleyici bilgi ve belgelerinin kapsamı, her bir durumun içinde bulunduğu durum ve şartlar ile münferit katılımcı vergi idarelerinin gereksinimlerine bağlıdır. Bu nedenle, nelerin sağlanması gerektiğine ilişkin bir liste veya belirleme yapmanın, çok kullanışlı olmadığı düşünülmektedir. Öte yandan, yol gösterici ilke; teklif edilen yöntemle ilişkin olguları açıklayan gerekli bilgi ve belgelerin sağlanması ile ilgili vergi anlaşmasının uygun madde hükmü uyarınca uyumlu biçimde uygulanmasını gösterilmesine yönelik olmalıdır. Yani teklif, OECD Model Vergi Anlaşması Yorumunun ilgili maddelerinde yer alan yol gösterici açıklamalarıyla birlikte, ilişkili işletmeler arasında transfer fiyatlandırması gerçekleşmesi halinde Rehberin, 9 uncu madde kapsamında emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasına ilişkin açıklamalarıyla da tutarlı olmalıdır.

39. Eklenmesi gereken destekleyici bilgi ve belgeler açısından, Rehberin belge gerekliliklerine ilişkin Kısım IV (4.154-4.157 no'lu paragraflar) ve Kısım V'de yer alan kılavuz açıklamalar akılda tutulmalıdır. Ancak, yapılacak anlaşmanın ileriye dönük olması nedeniyle, sadece hâlihazırda gerçekleşmiş işlemlerin olduğu karşılıklı anlaşma vakalarındaki bilgilerin dışında farklı türde bilgilerin sunulmasına ihtiyaç duyulabilir. Yol göstermesi amacıyla, aşağıdaki bilgiler genel olarak KAU PFA ile ilgilidir, ancak, ayrıntılı ve ileriye dönük bir yapısı olmadığı vurgulanmalıdır:

- a) Anlaşmanın kapsamındaki işlem, ürün, iş veya düzenlemeler (mümkün olması halinde, neden mükellefin tüm işlem, ürün, iş veya düzenlemelerinin yapılan talebe dahil edilmediğine ilişkin kısa bir açıklama da eklenebilir),
- b) Bu işlem veya düzenlemelere katılan işletme veya işyerleri,
- c) Katılımı talep edilen diğer ülke veya ülkeler,
- d) Katılımcı işletmelerin dünya çapındaki organizasyon yapısı, tarihi, mali durum verisi, ürünleri, fonksiyonları ve varlıklarına (maddi ve gayrimaddi) ilişkin bilgiler,
- e) Teklif edilen transfer fiyatlandırması yönteminin tanımı ve bu yöntemi destekleyen detaylı bilgi ve analizler (ör. karşılaştırılabilir fiyat veya marjlar ve beklenen sonuç aralıkları gibi),
- f) Teklifi destekleyen varsayımlar ve bu varsayımlardaki değişikliklerin etkilerine ilişkin tartışma veya teklifin süregelen geçerliliğini etkileyebilen olaylar gibi beklenmedik neticelere sahip diğer olaylar,
- g) Teklifin kapsayacağı hesap veya vergi dönemi,
- h) Piyasa koşullarına ilişkin genel açıklamalar (ör. sektör eğilimleri ve rekabet ortamı gibi),

- i) Teklif edilen yöntemden kaynaklanan ikincil vergi konularıyla ilgili tartışmalar,
- j) Teklif ile ilgili geçerli her tür iç mevzuatın, vergi anlaşması maddelerinin ve OECD yönergelerinin tartışılması ve uygunluğunun gösterilmesi ve
- k) Hâlihazırdaki veya teklif edilen transfer fiyatlandırması yöntemi üzerinde bir etkiye sahip olabilecek diğer her bilgi ile her bir tarafın talebine temel teşkil eden veriler.

Bu Bölümün geri kalanında, yukarıdaki listede yer alan en önemli maddelerin bazıları daha detaylı tartışılmaktadır.

C.3.4 Emsal fiyat bilgisi

40. Mükellef, teklifine emsal fiyat bilgilerinin kullanımı ve ulaşılabilirliğine ilişkin tartışmaları da eklemelidir. Bu kapsama karşılaştırılabilir işlemlere dair araştırmanın nasıl yürütüldüğü (kullanılan araştırma kriterleri dâhil), kontrol dışı işlemler ile ilgili hangi verilerin edinildiği ve bu verilerin karşılaştırılabilir işlem olarak kabul veya reddinin nasıl yapıldığı açıklamaları dâhildir. Mükellef, (eğer varsa) kontrol edilen ve kontrol dışı işlemler arasındaki önemli farklılıkların hesaba katılması için yapılacak düzeltmelerle birlikte karşılaştırılabilir işlemlerle ilgili bir sunumu da eklemelidir. Herhangi bir karşılaştırılabilir işlem bulunamadığı durumlarda mükellef, ilgili piyasa ve mali verileri (mükellefin kendi iç verileri dâhil) referans göstermek suretiyle seçilen yöntemin emsallere uygunluk ilkesini nasıl doğru bir şekilde yansıttığını göstermek durumundadır.

C.3.5 Yöntem

41. KAU PFA teklifi, tercih edilen yöntemin tam açıklamasını içermelidir. İlişkili işletmelerin katılımı durumunda seçilen yöntem, OECD Model Vergi Anlaşmasının 9 uncu maddesindeki emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasına ilişkin maddelere de uymalıdır. Rehberin 2.10 no'lu paragrafında "ayrıca; uygulanması, yöntemin uygulanacağı işlem veya işlemlere dâhil ÇÜİ grubunun üyeleri tarafından ve de grup üyelerinin faaliyet gösterdiği ülkelerin farklı hukuk düzenleri içerisinde bulunan tüm vergi idarelerince kabul edilebilir olan, her bir yöntemin

uygulanmasına izin verilmesi gerekir” ifadesi yer almaktadır. Transfer fiyatlandırması yöntemlerinin kullanımına ilişkin bu yol gösterme, kullanılacak yöntem üzerinde önceden uzlaşma sağlanması olanağı nedeniyle, özellikle KAU PFA ile ilişkilidir. Yöntemin uygulanması, KAU PFA süreci boyunca mükellef üzerinde fazla yük yaratmaksızın elde edilen ve güncellenen ve vergi idareleri tarafından incelenerek onaylanan verilerle de desteklenmelidir.

42. Mükellef, anlaşmanın önerilen süresi boyunca seçilen yöntem veya yöntemlerin uygulanmasının etkilerine yönelik olarak yapabildiği ölçüde bir analiz sunmalıdır. Bu tür bir analiz, mutlaka öngörülen sonuçlara dayanmalıdır ve de proje yapılırken kullanılan varsayımların ayrıntıları gereklidir. PFA yöntem veya yöntemlerinin PFA döneminin hemen öncesi dönemlere uygulanmasının yarattığı etkilerin gösterilmesi de faydalı olabilir. Bu analizin örnek olarak bile olsa elverişliliği, incelenmekte olan işlemlerin çevrelediği durum ve şartlarının teklif kapsamında yapılması düşünülen geleceğe yönelik işlemlerinkilerle karşılaştırılabilirliğine bağlıdır.

C.3.6 Kritik varsayımlar

43. Henüz gerçekleşmemiş bir kontrol edilen işlemin emsal fiyatlaması ile ilgili bir KAU PFA sürecine girilirken, bu işlemler gerçekleştiğinde onları etkileyecek olan operasyonel ve ekonomik koşullara ilişkin net varsayımlarda bulunulması zorunludur. Mükellef, teklifinde yöntemin, gelecekte yapılacak işlemin dayandırıldığı emsal fiyatı doğru bir şekilde yansıtabilme kapasitesine ilişkin varsayımlarını da açıklamalıdır. Ayrıca mükellef, bu varsayımlarda olabilecek değişikliklerin üstesinden gelebilmek için seçilen yöntemin nasıl kullanılacağını da açıklamalıdır. İşlemlerin meydana geldiği dönemin gerçek koşulları, meydana gelmesi tahmin edilen döneminkilerden farklı ise ve bu farklılık, yöntemin emsaline uygun fiyatlamayı doğru olarak yansıtmaya engel teşkil ediyorsa, varsayımlar “kritik” olarak tanımlanır. Bu konuda verilebilecek bir örnek, yeni teknolojiler, devletçe yapılan düzenlemeler veya tüketici talebinde yaygın bir düşüş nedeniyle piyasada meydana gelebilecek temel değişiklikler olabilir. Bu tür bir durumda oluşan farklılık, anlaşmanın yeniden gözden geçirilmesi veya iptali gerektiği anlamına gelebilir.

44. KAU PFA yönteminin güvenilirliğini artırmak için, mükellefler ve vergi idareleri mümkün olduğunca gözlemlenebilir, güvenilir ve bağımsız verilere dayalı kritik varsayımlarda bulunmalıdır. Bu tür varsayımlar, mükellefin kontrolü altındaki kalemlerle sınırlı değildir. Her bir kritik varsayım seti, mükellefin kendi koşulları, ilgili ticari çevre, yöntem ve kapsadığı işlemlerin türüne göre şekillendirilmelidir. Bunlar, anlaşmanın getirdiği netliği riske sokacak şekilde katı belirlenmemeli, ancak anlaşmanın taraflarını tatmin edecek unsurların tümünü

kapsayacak genişlikte olmalıdır. Ancak genellikle kritik varsayımlar aşağıdaki hususları içerebilir (örnek olarak):

- a) İlgili dâhili mevzuat ve vergi anlaşması hükümleri hakkında varsayımlar,
- b) Tarifler, gümrük vergileri, ithalat kısıtlamaları ve hükümet düzenlemelerine ilişkin varsayımlar,
- c) Ekonomik koşullar, piyasa payı, piyasa koşulları, nihai satış fiyatı ve satış büyüklüğüne ilişkin varsayımlar,
- d) İşlemlerde bulunan işletmelerin işlevlerinin ve risklerinin yapısına ilişkin varsayımlar,
- e) Döviz kurları, faiz oranları, kredi değerlendirmesi ve sermaye yapısına ilişkin varsayımlar,
- f) Yönetim muhasebesi veya finansal muhasebe ile gelir ve giderlerin sınıflandırılmasına ilişkin varsayımlar ve
- g) Her bir ülkede faaliyet gösterecek işletmelere ve bu işletmelerin şekline ilişkin varsayımlar.

45. Gerekli esnekliğin sağlanabilmesi için bazı varsayımlar için önceden kabul edilebilir sapma parametreleri benimsenmesi de faydalı olabilir. Bu parametreler, her bir KAU PFA için ayrı ayrı belirlenmeli ve yetkili makamlar arasındaki müzakerelerin bir parçasını oluşturmalıdır. Sadece beklentiden sapmanın parametrenin üstünde olması durumunda, varsayım “kritik” olarak nitelendirilir ve harekete geçilir. Alınacak her önlem de varsayımın yapısına ve sapmanın düzeyine bağlıdır.

46. Önerilen transfer fiyatlandırması yönteminin güvenilirliği döviz kuru dalgalanmalarına karşı hassas olarak biliniyorsa, fiyatların döviz kuru hareketlerini hesaba katarak uyarlanmasını

sağlayarak bu şekilde belli bir düzeyde beklenen dalgalanmaları dengeleyecek bir yöntem tasarlanması mantıklı olabilir. Ayrıca, her bir yöne doğru % X oranında dalgalanma herhangi bir önlem alınmasını gerektirmezken % X'in üzerinde, ancak % Y'nin altında dalgalanmalarda yöntemin uygunluğunun devam etmesini garantiye almak için gözden geçirilmesi; % Y'nin üzerinde bir dalgalanmada da kritik varsayımın ihlal edilmiş olduğunun kabul edilip KAU PFA'nın ileriye dönük olarak tekrar tartışılmasının gerekli olacağı konusunda önceden anlaşmaya varılması da mümkündür. Bu parametrelerin, her bir KAU PFA için ayrı ayrı belirlenmesi ve yetkili makamlar arasındaki müzakerelerin bir parçasını oluşturması gerekir.

C.3.7 Beklenmeyen sonuçlar

47. KAU PFA çerçevesinde kabul edilen transfer fiyatlandırması yönteminin uygulanması ile ortaya çıkan sonuçların taraflardan birinin beklentilerini karşılamaması durumu, sorun yaratabilir. Bu memnuniyetsizliğin nedeni, söz konusu tarafın kafasında kritik varsayımlar ve bu varsayımların desteklediği yöntemin geçerliliğine ilişkin soru işaretleri olmasıdır. Bu tür soru işaretlerinin ortadan kaldırılması, çok zaman ve çaba gerektirir ki bu da sürecin hedeflerinden birinin gerçekleşmemesi demektir. Bu sorunun muhtemel çözümlerinden birisi, teklife durum ve koşullardaki değişiklikleri dengelemek üzere yeterli esnekliğin sağlanması, böylece beklenmedik sonuçların gerçekleşme ihtimalini azaltarak teklife bağlı KAU PFA anlaşmasının yeniden tartışılması gerekliliği riskinin düşürülmesidir. Ancak bu arada teklifin emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu olması şartı devam etmektedir.

48. Yukarıda bahsi geçen hedefi gerçekleştirmenin bir yolu, durum ve koşullarda olabilecek değişiklikleri uygun bir şekilde hesaba katacak bir yöntem tasarlanmasıdır. Örneğin, başlangıçta, ileriye dönük fiyat ayarlaması maddeleri eklenerek veya satış hacmine göre değişen fiyatlamaya izin vererek, fiyatlandırma yönteminin içerisine, öngörülen ve gerçekleşen satış hacimleri arasındaki değişim yerleştirilebilir. Sapmanın kabul edilebilir düzeyi, bağımsız tarafların kabul edeceği şekilde oluşturulmalıdır.

49. Daha yüksek kesinlik hedefine ulaşabilmenin bir diğer olası yolu, KAU PFA yönteminin uygulanmasından doğan sonuçlar için kabul edilebilir bir aralık üzerinde anlaşmaya varılmasıdır. Emsallere uygunluk ilkesine uyumlu olması için analiz, baştan tüm ilişkili taraflarca kararlaştırılmalı, dolayısıyla geriye bakışın kullanılmasından kaçınılmalı ve bağımsız tarafların karşılaştırılabilir durumlarda anlaşmaya vardıkları konulara dayanmalıdır (Aralık kavramına ilişkin tartışmalar için, bk. paragraf 3.55-3.66). Örneğin, lisans gibi bir ögenin payı, belirlenen bir aralık içinde kaldığı müddetçe kârın bir oranı olarak kabul edilebilir.

50. Sonuçlar, üzerinde anlaşmaya varılan aralığın dışında kalırsa; alınacak önlemler, teklifte tarafların istekleri doğrultusunda nelerin tartışıldığına bağlıdır. Bazı taraflar, sonuçların beklentilerinden çok fazla farklılık arz etmesi riskini almak istemeyebilirler. Bu nedenle de aralık kavramını paragraf 46'da açıklanan kritik varsayım eşliğinin ihlal edilip edilmediğinin anlaşılması için bir araç olarak değerlendirirler. Diğer bazıları ise anlaşmanın kesinliğine beklenmedik sonuçlardan kaçınmak konusundan daha fazla önem verir, sonuçların önceden belirlenen aralığın arasında kalması amacıyla KAU PFA'nın bir düzeltme mekanizması içermesini kabul edebilirler.

C.3.8 KAU PFA'nın süresi

51. PFA, doğası gereği ileriye dönük işlemlere uygulanır ve bu nedenle de üzerinde karar verilmesi gereken bir husus, PFA'nın ne kadar süreceğidir. Uygun zamanın belirlenmesine ilişkin tartışmaları etkileyebilecek iki tür çatışan hedef mevcuttur. Bir taraftan, anlaşmada makul derecede bir kesinlik sağlanabilmesi için yeteri kadar uzun bir süre belirlenmesi arzu edilebilir. Aksi halde, transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak karşılaşılabilecek sorunları normal denetim veya vergi beyannamesi incelemeleri sürecinde karşı karşıya kalınca çözmek yerine önceden çözmek üzere bir girişimde bulunulmasının bir anlamı olmaz. Diğer yandan ise verilecek uzun bir süre, karşılıklı anlaşma müzakerelerinin dayandırıldığı gelecekteki koşullara ilişkin tahminlerin doğruluk şansını düşürür ve bu da KAU PFA tekliflerinin güvenilirliğini sarsar. Bu iki hedef çatışması arasındaki en uygun dengenin sağlanması; sektör, gerçekleştirilen işlemler ve ekonomik iklim gibi bir takım faktörlere bağlıdır. Bu nedenle; süre, yetkili makamlar arasında duruma göre tartışılmalıdır. Mevcut deneyimler, bir KAU PFA'nın ortalama 3-5 yıl sürebileceğini göstermektedir.

D. KAU PFA'nın sonuçlandırılması

D.1 Giriş

52. Yalnızca geleneksel denetim ve inceleme tekniklerine dayanmanın alternatifi olan KAU PFA sürecinin başarısı, büyük oranda tüm tarafların kararlılığına bağlıdır. Yetkili makamların hızlı bir şekilde anlaşmaya varabilme yeterliliği, hem bu makamların bu konuda attıkları adımlar, hem de mükelleflerin gerekli bilgileri bunlara olabildiğince çabuk sağlama hassasiyetiyle belirlenir. Mükellefin teklifinde belirtilen sürenin sonuna yaklaşılmasına kadar

KAU PFA üzerinde anlaşmaya varılamaması, hem mükellefler hem de vergi idareleri açısından sürecin faydasının azalmasına neden olur. Bu tür bir gecikme, teklifin değerlendirilmesi esnasında geriye bakış riskinden kaçınılmasını güçleştirir. Nitekim KAU PFA'nın uygulanacağı önemli bir dönem boyunca, yöntemin uygulanmasının sonuçları bilinir. Geçmişte, KAU PFA sürecinin nispeten erken aşamalarında ileriye dönük seri karar verme hedefinin her zaman gerçekleştirilememiş olması anlaşılabilir. KAU PFA'ların büyük mükellefler, karmaşık yapılar, zorlu yasal ve ekonomik konular gibi anlaşılması ve değerlendirilmesi zaman ve kaynak gerektiren konuları kapsama eğilimi nedeniyle süreçte birtakım gecikmeler olması, bir noktaya kadar kaçınılmazdır.

53. Vergi idareleri, konuların zamanında ve verimli bir şekilde çözümlenmesini temin etmek amacıyla sürece mümkün olduğu ölçüde yeterli kaynak ve personel tahsis etmeleri konusunda teşvik edilmektedirler. Bazı vergi idareleri, sürecin tamamlanması için gayri resmi olarak bir zaman sınırlaması hedefi belirlemek ve ortalama tamamlama sürecini ilan etmek suretiyle KAU PFA süreçlerinin verimliliğini artırmayı isteyebilirler. Ayrıca bazı anlaşma tarafları da ikili müzakerelerinin tamamlanması için gayri resmi bir hedefin kararlaştırılmasında anlaşabilirler. Bu tür düzenlemelerin çoğunlukla karmaşık ve zor yapıları, muhtemel yorum ihtiyacı ve göreceli olarak alışılmadık olma özellikleri dikkate alındığında, bu aşamada KAU PFA'ların sonuçlanması için daha belirli ve bağlayıcı hedefler konulması pek de arzulanır bir durum değildir. Bununla birlikte, gelecekte KAU PFA sürecinde daha fazla deneyim elde edildiğinde, zaman sınırlaması ile ilgili daha belirli hedefler konulabilir.

54. Vergi idaresi, mükellefin teklifini aldığı anda, her iki taraf KAU PFA'nın inceleme, değerlendirme ve müzakeresinin koordinasyonu üzerinde karşılıklı anlaşmalıdır. KAU PFA süreci, rahatlıkla iki temel aşamaya ayrılabilir: a) bilgi toplama, inceleme ve değerlendirme ve b) yetkili makam görüşmeleri. Her iki aşama da, aşağıda ayrıntılı olarak tartışılmaktadır.

D.2 Bilgi toplama, inceleme ve değerlendirme

D.2.1 Genel olarak

55. KAU PFA teklifinin incelenmesinde, vergi idareleri KAU'nün yürütülmesi için şartların gerektirdiği ve uygun buldukları adımları atarlar. Bu adımlar (bunlarla sınırlı olmamak üzere): mükellefin teklifinin incelenmesi ve değerlendirilmesi ile ilgili görülen daha ayrıntılı bilgi talepleri, saha çalışması yürütülmesi (ör. mükellefin tesislerine ziyaretler, personelle mülakatlar, mali ve idari faaliyetlerin izlenmesi gibi) ve gerekli uzmanlara başvurulmasıdır.

Vergi idareleri ayrıca karşılaştırılabilir mükelleflerin bilgi ve verileri dâhil diğer kaynaklardan toplanan bilgilere de sahip olabilir.

56. Katılımcı yetkili makamlar için KAU PFA sürecinin bu aşamasının amacı, müzakereler için gerekli tüm bilgi, veri ve analize ulaşmaktır. Bir vergi idaresi örneğin, mükellefin personeli ile yaptığı bir toplantı esnasında KAU PFA ile ilgili yeni bir bilgiye ulaştığında, hem mükellef, hem de vergi idaresi, bilginin katılımcı diğer vergi idarelerine de ulaşmasını sağlamak durumundadır. İlgili yetkili makamlar kendileri ve mükellefler arasında mükellefin sağladığı bilgi ve belgelerin tam ve ayrıntılı olmasını sağlayacak uygun bir mekanizma geliştirmelidirler. Katılımcı yetkili makamların gereksinimleri dikkate alınmalıdır. Örneğin, pek çok ülke, tüm katılımcı mercilere aynı bilginin ulaştırılmasının yanı sıra bu bilginin tüm mercilere mümkün olduğunca aynı zamanda ulaştırılmasını şart koşmaktadır.

57. KAU PFA'nın ileriye dönük yapısı, genellikle gerçekleşikten sonra verilen bilgilere göre ifşa edilmesi daha hassas olan muhtemel tahminlere ilişkin ticari bilginin mükellef tarafından sağlanmasını gerektirir. Benzer şekilde, mükelleflerin KAU PFA sürecine güvenini sağlamak amacıyla; vergi idareleri, KAU PFA süreci boyunca elde edilen mükellef bilgilerinin, diğer her mükellef bilgilerinde olduğu gibi ilgili dâhili mevzuattaki aynı gizlilik ve mahremiyet korumalarına tabi olmasını sağlamalıdır. Öte yandan, vergi anlaşması maddeleri uyarınca yetkili makamlar aralarında bilgi değişimi yaptığında, bu bilgiler sadece anlaşmanın özel maddelerine uygun şekilde açıklanmalı ve bilgi değişimi, ilgili anlaşmanın bilgi değişimi maddelerine uygun olmalıdır.

58. Yetkili makamlar genellikle, bağımsız incelemeleri ve mükellefin teklifinin değerlendirmesini, gerektiğinde transfer fiyatlandırması, sektör veya vergi idaresindeki diğer uzmanlardan yardım alarak, eş zamanlı olarak yürütür. Bununla birlikte, uygun durumlarda belli bir ölçüde ortak bilgi toplanması daha etkili olabilir. Bu çalışmalar; ara sıra yapılan bilgi toplama toplantıları veya saha ziyaretlerinden, görevli personel tarafından ortak bir rapor hazırlanmasına varana kadar çeşitli şekiller arz edebilir.

D.2.2 Bilgi toplama, inceleme ve değerlendirme sürecinde mükellefin rolü

59. Sürecin hızlandırılması için, mükellefler, müzakerelere başlamadan önce, tüm yetkili makamların aynı şekilde ihtiyaç duydukları tüm bilgilere ve konulara ilişkin eksiksiz bir anlayışa sahip olmalarını sağlamak için sorumluluk almalıdır. Mükellefin bu sorumluluğu yerine getirebilmesi için, bir vergi idaresi tarafından istenen bilgilerin mümkün olduğunca aynı zamanda diğer vergi idarelerine de ulaştırılmasını sağlaması ve bir vergi idaresinin bilgi toplama toplantısı sonuçlarını diğer vergi idarelerine aktarması ve mantıken ve ekonomik olarak mümkün olması durumunda ortak bilgi toplama toplantıları düzenlemesi gerekir. Mükellef

ayrıca, gerekli tüm yorum ve tercümelerin yapılması ve daha fazla bilgi taleplerinin karşılanmasında herhangi bir gecikme olmamasını sağlamak durumundadır. Ayrıca mükellef, karşılıklı olarak uygun ve elverişli olduğu zaman, teklif üzerinde inceleme ve değerlendirme yapılırken vergi idareleri ile görüşme hakkına da sahiptir ve gelişmelerden haberdar edilmelidir.

D.3 Yetkili makamlarca müzakerelerinin yürütülmesi

D.3.1 Yetkili makamlar arasında koordinasyon

60. Pek çok ülke, sürece derhal tam olarak dâhil olmayı tercih etmekte ve diğer yetkili makamlarla yakın çalışma içerisinde olmak istemektedir. Diğer ülkeler, KAU PFA tekliflerini incelemek ve tekliflere yorum yapmak için sürecin sona yaklaşmasını beklemeyi tercih etmektedirler. Ancak tüm katılımcı vergi idarelerinin sürece kaynaklar elverdiği ölçüde erken aşamada dâhil olması önerilmektedir. Nitekim bu, sürecin verimliliğini artırır ve karşılıklı anlaşmanın tamamlanması esnasında karşılaşılabilecek gereksiz gecikmelerin önüne geçilmesini sağlar.

61. Yetkili makamlar, karşılıklı anlaşma müzakerelerini vaktinde yapmalıdırlar. Bu çerçevede sürece yeterli kaynak tahsisi ve uygun yetenekte personel sağlanması gerekir. Yetkili makamların; yetkin personel atanması, bilgi değişimi, incelemenin koordinasyonu ve teklifin değerlendirilmesi, ileri düzey müzakereler için muhtemel zaman çizelgesi belirlenmesi, uygun bir anlaşmanın tartışılarak sonuçlandırılması gibi konuları göz önünde tutarak tartışmaları ve uygun bir hareket planını koordine etmeleri arzu edilir. Gerekli girdi ve kaynak düzeyleri, her bir konunun kendi gereksinimlerine göre oluşturulmalıdır.

62. Deneyimler ayrıca göstermektedir ki, sorunlar ortaya çıktığında yetkili makamlar arasında sıkça ve erken dönemde gerçekleştirilen müzakereler yararlı olabilir ve süreç esnasında istenmeyen sürprizlerle karşılaşma riskini ortadan kaldırabilir. KAU PFA'ların yapısı gereği, sıklıkla karşılaşılabilecek ve sadece karşılıklı bilgi notu değişimleriyle çözümlenemeyecek sorunlarla karşılaşmakta olup, bu sorunların çözümü için yetkili makamlar arasında yüz yüze toplantılar gibi daha resmi bazı bilgi değişimi yöntemlerine ihtiyaç olabilir. Konferans bağlantısı veya video konferansı gibi yöntemler de bu konuda yardımcı olabilir.

D.3.2 Yetkili makam müzakerelerinde mükellefin rolü

63. KAU PFA sürecinin tamamlanmasının hükümetler arası bir süreç olması nedeniyle bu süreçte mükellefin rolü, bilgi toplama sürecine göre daha sınırlıdır. Yetkili makamlar,

kendi aralarındaki tartışmalara başlamadan önce mükellefin daha ayrılmadan kendilerine fiili ve yasal konularda bir sunum yapmasını kararlaştırabilirler. Ayrıca tartışma süreci boyunca ortaya çıkabilecek her türlü fiili soruları cevaplamak üzere mükellefi ulaşılabilir durumda bulunduracak ayarlamalar da yapılabilirler. Mükellef, bu toplantılarda yeni fiili durum bilgileri sunmaktan veya ek beyanlarda bulunmaktan kaçınmalıdır. Vergi idaresi, bu tür ek bilgileri incelemek için zamana ihtiyaç duyar ve bu da KAU PFA ile ilgili nihai kararın verilmesini geciktirir. Bu tür bilgiler, müzakereler başlamadan önce sunulmalıdır.

D.3.3 PFA sürecinden çekilme

64. Mükellef veya vergi idaresi, KAU PFA sürecinden her zaman çekilebilir. Ancak özellikle sürecin sonlarında uygun bir neden olmaksızın süreçten çekilme, yaratacağı kaynak ve zaman israfı nedeniyle istenmeyen bir durumdur. Bir KAU PFA talebi geri çekildiğinde, ne mükellefin ne de vergi idaresinin birbirlerine karşı hiçbir yükümlülüğü olmamalıdır ve taraflar arasındaki önceki taahhüt ve mutabakatların, dâhili mevzuat aksini gerektirmedikçe (ör. PFA harcının iade edilmemesi) başka bir yaptırımı ve etkisi olmaz. Şayet bir vergi idaresi çekilme önerisinde bulunursa mükellef bu talebin nedenlerinden haberdar edilmeli ve kendisine konu hakkında ilave açıklama yapma şansı tanınmalıdır.

D.3.4 Karşılıklı anlaşma belgeleri

65. Katılımcı yetkili makamlar, yöntem ve diğer hüküm ve koşullar üzerinde anlaşmaya vardıklarında, bir karşılıklı anlaşma taslağı hazırlamalıdır. Yetkili makamların tüm çabalarına rağmen önerilen karşılıklı anlaşma, çifte vergilendirmeyi tamamiyle ortadan kaldırmamış olabilir. Bu durumda mükellef(ler)e bu tür bir taslak KAU PFA sonuçlanmadan bu anlaşmanın kabul edilebilir olup olmadığına dair fikirlerini söyleme olanağı verilmeli ve mükellefin rızası olmadan, peşinen böyle bir anlaşmanın dayatılması söz konusu olamamalıdır.

66. KAU PFA, yazılı belge formunda olur ve içerik, biçim vb. katılımcı yetkili makamlarca kararlaştırılır. Anlaşmanın net bir kaydının sağlanması, amacına ulaşılması ve etkin bir şekilde uygulanması için, karşılıklı anlaşma en az aşağıdaki bilgileri içermeli veya bu bilgilerin yer aldığı KAU PFA teklif belgesine atıf yapmalıdır:

a) Düzenlemenin kapsadığı işletmelerin isim ve adresleri,

- b) Kapsamdaki işlemler, anlaşma veya düzenlemeler, mali yıl veya hesap dönemleri,
- c) Üzerinde anlaşmaya varılan yöntem ve kararlaştırılan karşılaştırılabilir işlemler veya beklenen sonuç aralıkları gibi ilgili diğer konuların tanımlaması,
- d) Yöntemin uygulanması ve hesaplanmasının temelini oluşturan ilgili terimlerin tanımı (ör. satışlar, satış maliyetleri, brüt kârlar gibi),
- e) Yöntemin dayandırıldığı ve ihlalinin anlaşmanın yeniden tartışılmasının tetikleyeceği kritik varsayımlar,
- f) Anlaşmanın yeniden tartışılmasını gerektirmeyen fiili durum değişikliklerine karşı üzerinde anlaşmaya varılan her türlü usuller,
- g) Uygulanabilir olması durumunda ikincil konulara ilişkin vergi uygulamaları,
- h) Karşılıklı anlaşmanın geçerliliğini koruması için mükellef tarafından yerine getirilecek hüküm ve koşullar ile mükellefin bu hüküm ve koşulları yerine getirmesini emniyete alan prosedürler,
- i) KAU PFA'nın içerideki uygulaması sonucunda mükellefin vergi idaresine karşı ortaya çıkan yükümlülüklerinin detayı (ör. yıllık raporlar, kayıtların tutulması, kritik varsayımlardaki değişikliklerin bildirilmesi gibi) ve
- j) Mükelleflerin ve yetkili makamların KAU PFA sürecinde, bilgi değişiminin serbestçe yapıldığına, bir KAU PFA sürecinde mükellef tarafından sunulan tüm bilgilerin (mükellefin kimliği dâhil) her bir ülkenin kendi dâhili kanunlarının öngördüğü en üst düzeyde tamamıyla korunacağını ve böyle bir sürece katılmış olan tüm yetkili makamlar arasındaki bilgi değişiminin ilgili ikili anlaşma ve uygulanabilir dâhili mevzuat gereğince korunacağını temin edilmesine yönelik onay.

D.4 KAU PFA'nın uygulanması

D.4.1 KAU PFA'nın yürürlüğe girmesi ve mükellefin teyidi

67. KAU PFA üzerinde nihai anlaşma sağlandığında, katılımcı vergi idareleri, kendi ülkelerinde bu anlaşmayı yürürlüğe koymaya ihtiyaç duyarlar. Vergi idareleri, katılımcı yetkili makamlar tarafından başlatılmış olan ikili anlaşmayla uyumlu olarak, kendi mükellefleriyle bir

tür onay ve anlaşma içerisine girmelidirler. Bu onay veya anlaşma, mükellefe, yerel onay ve anlaşmada yansıtıldığı gibi karşılıklı anlaşmanın hüküm ve koşullarına uyduğu ve yıllık uyum raporlarındaki bilgiler dâhil süreç boyunca hiçbir yanlış veya yanıltıcı açıklamada bulunmadığı müddetçe, KAU PFA kapsamındaki transfer fiyatlandırması işlemlerinde düzeltme yapılmayacağına garantisini verir. Anlaşmanın hüküm ve koşulları, yerine getirilmediğinde bir düzeltme yapılmasını veya anlaşmanın yeniden ele alınmasını gerektirecek kesin varsayımları kapsar.

68. Bu onay veya anlaşmanın yapılış şekli, ülkeden ülkeye çeşitlilik arz etmektedir ve nihai formu kendi dâhili mevzuat ve uygulamalarına bağlıdır. Bazı ülkelerde onay veya anlaşma ilgili iç süreç çerçevesinde bir PFA şeklini alır. Karşılıklı anlaşmanın verimli bir şekilde uygulanması için yerel onay veya anlaşmanın KAU PFA ile uyumlu olması ve mükellefe en azından karşılıklı anlaşmada tartışılan aynı faydaları sağlaması gerekir. Ayrıca çifte vergilendirmenin tamamen giderilmesinin mümkün olmadığı durumda, katılımcı ülkelerden birinin, dâhildeki kendi sürecinde, giderilemeyen çifte vergilendirmeyi tek taraflı olarak gidermesinin önü açıktır. Söz konusu onay veya anlaşma, KAU PFA'da yer alan, örneğin diğer ülkenin dâhili vergi mevzuatı veya diğer ikincil unsurlar, ilave kayıt tutma veya belgelendirme gereklilikleri ve raporların hazırlanması gibi ilave konuları da kapsayabilir. İç onay veya anlaşmanın bu ilave hükümlerinin, KAU PFA hükümleri ile çatışmamasına özen gösterilmelidir.

D.4.2 Muhtemel geriye dönük uygulama ("Geri dönüş")

69. Ne vergi idareleri ne de mükellefler hiçbir şekilde KAU PFA sürecinin bir parçası olarak üzerinde anlaşılan yöntemi KAU PFA'nın ilk yılından önceki vergi dönemlerine uygulamak (ki bu duruma "geri dönüş" adı verilmektedir) zorunda bırakılır. Hatta söz konusu dönem için farklı özellikler söz konusu ise, bu uygulama imkânsız bile olabilir. Öte yandan, KAU PFA çerçevesinde ileriye dönük uygulanacak olan yöntem, önceki yıllardaki karşılaştırılabilir işlemlerin uygulanmasının belirlenmesinde yol gösterici olabilir. Bazı durumlarda, KAU PFA döneminden önceki hesap dönemlerindeki transfer fiyatları vergi idaresi tarafından zaten incelemeye alınmış olabilir. Vergi idaresi ve mükellef, üzerinde anlaşılan yöntemin, bu incelemede de kullanılmasını isteyebilirler. Vergi idaresi böyle bir keyfiyeti, dâhili mevzuata bağlı olarak, mükellefin talebi ve onayı olmaksızın da tercih edebilir. Şayet mükellef çifte vergileme ile karşı karşıya kalmayacağına dair kesinlik talep ederse, "geri dönüş" için uygulamadan etkilenen diğer vergi idarelerinin rızası gerekir. "Geri dönüş" yapılabilmesi, örneğin zaman sınırlamaları gibi konularda ilgili dâhili mevzuat ve anlaşmaya da bağlıdır.

E. KAU PFA izleme süreci

70. Vergi idarelerinin karşılıklı anlaşmanın dayandığı hüküm ve şartlara mükellefin anlaşma süresince uymasını sağlaması esastır. Karşılıklı anlaşma, vergi idareleri arasında yapılmakta olup; mükellef bu tür düzenlemelerin tarafı olmadığından, vergi idareleri mükellefin uyumunu yukarıda tanımlanan yerel onay ve anlaşma usulleri üzerinden izler. Mükellefin KAU PFA'nın hüküm ve şartlarına uymaması durumunda, anlaşmanın uygulanmasına artık ihtiyaç duyulmaz. Bu nedenle, bu Bölümde KAU PFA'nın başarılı olarak uygulanması için gerekli dâhili süreçler ve mükellefin tüm hüküm ve koşullara uyumunu sağlayacak gerekli önlemler üzerine yoğunlaşılır.

E.1 Kayıt tutulması

71. Mükellef ve vergi idaresi, mükellefin KAU PFA'ya uyumunu göstermek amacıyla tutması ve elinde bulundurması gereken kayıt ve belge (gerekli tercümeleri ile birlikte) türleri üzerinde bir anlaşmaya varmalıdır. Belge gerekliliklerinin aşırı külfetli olmasının önüne geçilmesi için Rehberin IV ve V inci Bölümlerinde yer alan yöntemler izlenmelidir. Ayrıca belgeleri elinde bulundurma süresi ile belge ve kayıtların oluşturulması için tanınacak zaman konuları da eklenebilir.

E.2 İzleme mekanizmaları

E.2.1 Yıllık raporlar

72. Mükellefin, KAU PFA'nın kapsadığı her bir mali yıl veya hesap dönemi için vergi beyannamesine ek olarak söz konusu yıla ait fiili faaliyetlerini anlatan ve KAU PFA hüküm ve koşullarına uyum sağladığını gösteren, kritik varsayımlar veya diğer tedbirlerin gerçekleşip gerçekleşmediği konusunda karar verilmesini sağlayacak gerekli bilgilerin de yer aldığı bir yıllık rapor hazırlaması gerekli kılınabilir. Bu bilgiler, mükellef tarafından yerel onay veya anlaşmayı yapan vergi idaresine, ilgili dâhili mevzuat veya yönergeye uygun olarak sunulmalıdır.

E.2.2 Denetim

73. Bir KAU PFA, sadece anlaşmada belirtilen taraflara, belirlenen işlemlerle sınırlı olarak uygulanabilir. Her ne kadar KAU PFA'nın kapsadığı işlemlere yönelik her bir denetim, mükellefin hüküm ve koşullara uyum düzeyinin belirlenmesi ve seçilen yöntemin güvenilir bir şekilde uygulanması için gerekli şart ve varsayımların varlığını sürdürüp sürdürmediğinin tespiti ile sınırlı olacak ise de; bu tür bir anlaşmanın varlığı, katılımcı vergi idarelerinin gelecekte bir denetim faaliyetinde bulunmalarına engel olmamalıdır. Anlaşmanın tarafı olan vergi idareleri, mükellefin aşağıdaki şartları yerine getirmesini gerekli kılabilir:

- a) Mükellef KAU PFA'nın hüküm ve koşullarına uymalıdır;
- b) Teklifte, yıllık raporlarda ve diğer destekleyici belgelerde yer alan açıklamalar geçerliliğini sürdürmeli ve durum ve koşullardaki her bir önemli değişiklik yıllık raporlara dahil edilmelidir;
- c) Yöntem, KAU PFA'nın hüküm ve koşullarına uygun olarak doğru ve devamlı uygulanmalı; ve
- d) Transfer fiyatlandırması yönteminin altında yatan kritik varsayımlar, geçerliliklerini sürdürmelidirler.

E.3 Uyum sağlanmaması veya koşullardaki değişikliklerin yaratacağı sonuçlar

74. Genel olarak, KAU PFA'nın hüküm ve koşullarına uyulmamasının veya bir kritik varsayımın gerçekleşmemesinin sonucunda şu hususlar devreye girer: a) KAU PFA'nın hükümleri, b) bu tür uyumsuzluk ve başarısızlığın nasıl çözüleceğine ilişkin yetkili makamlar arasındaki diğer her anlaşma ve c) uygulanabilir her türlü dâhili hukuk veya usul hükümleri. Yani KAU PFA, şartlara uyulmaması veya sürecin uygulanmasında başarısızlığa uğranması durumlarında izlenecek prosedürleri veya bu durumda karşılaşılabilecek sonuçları açıkça öngörmektedir. Bu tür durumlarda, yetkili makamlar arzu ederlerse her bir durum bazında neler yapılacağına ilişkin tartışmalarda bulunabilirler. Sonuç olarak, dâhili hukuk veya usul hükümleri, mükellefe ve ilgili vergi idaresine yaptırımlar ve yükümlülükler dayatabilir. Aşağıdaki paragraflarda bazı bölgelerde uygulanmış ve genel olarak başarılı olduğu kanıtlanmış

prosedürlere benzer önerilere yer verilmektedir. Ancak, şu belirtilmelidir ki bazı vergi idareleri farklı prosedür ve yaklaşımlar benimseyebilir.

75. Vergi idareleri, KAU PFA gerekliliklerinin birinin yerine getirilmemiş olduğunun tespit edilmesi durumunda dahi, örneğin uyumsuzluğun çok önemli etkilerinin olmaması durumunda, KAU PFA hüküm ve koşullarına bağlı olarak anlaşmanın uygulanmasına devam edilmesini kararlaştırabilirler. KAU PFA'nın uygulanmasına devam edilmesi kararlaştırılmazsa ise, vergi idaresinin önünde üç seçenek vardır. KAU PFA'ya uyulmaması durumunda atılacak adımın yapısı, uyum hatasının ne kadar ciddi olduğuna bağlıdır.

76. Atılacak en ciddi adım, yok saymadır. Bu durumda mükellefe, KAU PFA hiç yürürlüğe girmemiş gibi davranılır. Bunun daha hafifi fesihtir ve mükellefe, KAU PFA önerilen tüm süre boyunca değil, sadece feshedildiği tarihe kadar etkili ve yürürlükteymiş gibi davranılacağı anlamına gelir. KAU PFA yok sayılır veya fesh edilirse, yok saymanın veya feshin geçerli olduğu mali yıl veya hesap dönemleri için, ilgili vergi idareleri ve mükellefler, KAU PFA yürürlüğe girmemiş gibi, dâhili hukuktan ve anlaşma hükümlerinden doğan haklarını korumaya devam ederler. Son olarak, KAU PFA, tekrar gözden geçirilebilir ki bu da revizyon öncesi ve sonrasında farklı hükümler uygulanacak olmasına rağmen mükellefin tüm teklif süresi boyunca KAU PFA'nın getirilerinden faydalanabileceği anlamına gelmektedir. Ayrıntılı bilgiler aşağıdadır:

E.3.1 Bir KAU PFA'nın yok sayılması

77. Bir vergi idaresi aşağıdaki durumlarda KAU PFA'nın yok sayılmasına (tek taraflı veya karşılıklı anlaşma ile) karar verebilir:

- a) KAU PFA başvurusu yapılırken, yıllık raporların veya diğer destekleyici belgelerin hazırlanmasında ya da ilgili bilgilerin sunulmasında, mükellefin ihmal, dikkatsizlik veya kasıtlı hatasından kaynaklanan gerçeğe aykırı beyanatın, hatanın veya noksanlığın olması veya
- b) Katılımcı mükellef(ler)in KAU PFA'nın temel hüküm ve koşullarına uyum sağlamada önemli derecede başarısız olması.

78. Bir KAU PFA yok sayıldığında bu işlem, KAU PFA'nın yürürlüğe girdiği ilk mali yıl veya hesap dönemi başına kadar geriye yürür ve KAU PFA'nın artık mükellef(ler) veya diğer vergi idareleri üzerinde herhangi bir yaptırım gücü ve etkisi olmaz. Bu adımın ciddi sonuçları nedeniyle, KAU PFA'nın yok sayılmasını talep eden vergi idaresi, bu talebi ancak durumun ayrıntılı ve dikkatli değerlendirilmesinin ardından ve bu durumdan etkilenen mükellef(ler) ve diğer vergi idare(ler)ini zamanında bilgilendirerek ve onlara danışarak vermelidir.

E.3.2 KAU PFA'nın feshi

79. Bir vergi idaresi, aşağıdaki durumlarda KAU PFA'nın feshine (tek taraflı veya karşılıklı anlaşma ile) karar verebilir:

- a) KAU PFA başvurusu yapılırken, yıllık raporların veya diğer destekleyici belgelerin hazırlanmasında ya da ilgili bilgilerin sunulmasında, mükellefin ihmal dikkatsizlik veya kasıtlı hatasından kaynaklanmayan gerçeğe aykırı beyanatın, hatanın veya noksanlığın olması,
- b) Katılımcı mükellef(ler)in KAU PFA'nın herhangi bir hüküm veya koşuluna uyum sağlamada önemli derecede başarısız olması,
- c) Bir veya daha fazla kritik varsayıma yönelik önemli derecede ihlalinin olması ve
- d) Vergi kanunlarında, KAU PFA ile büyük ölçüde ilgili bir anlaşma hükmüne dair bir değişiklik olması ve anlaşmada değişen koşulları dikkate alarak revizyona gidilmesinin mümkün olmaması (bk. paragraf 80-82).

80. Bir KAU PFA feshedildiğinde, fesih tarihi, buna neden olan olayın yapısına bağlı olarak belirlenir. Bu tarih, örneğin feshe neden olan olay vergi kanununda önemli bir değişiklik ise belirli bir gün olabilir (yine de KAU PFA gereği kanundaki değişiklik ile fesih tarihi arasında bir geçiş süresi olabilir). Diğer durumlarda, örneğin kritik varsayımların birinde söz konusu mali yıl veya hesap döneminde belli bir güne atfedilemeyecek bir değişim olduğunda fesih, belirli bir mali yıl veya hesap dönemi için geçerlidir. Fesih tarihinden itibaren KAU PFA'nın ilgili vergi mükellef(ler)i veya diğer vergi idaresi üzerinde herhangi bir gücü olmaz.

81. Mükellefin vergi idaresini tatmin etmek için geçerli bir neden sunması ve mükellef gerçeğe aykırı beyanın, hatanın, noksanlığın veya uyumsuzluğun düzeltilmesi için vergi idaresinin önerdiği değişiklikleri yapmayı veya PFA ile ilgili kritik varsayımlar, vergi kanunları veya anlaşma hükümleri değişikliklerini dikkate almayı kabul etmesi durumunda vergi idaresi fesihten vazgeçebilir. Bu karar, KAU PFA'nın yeniden gözden geçirilmesini gündeme getirebilir (aşağıya bakınız.).

82. Feshi öneren vergi idaresi, durumdan etkilenen mükellef(ler)i ve diğer vergi idare(ler)ini zamanında bilgilendirmeli ve onlarla görüşmelidir. Bu görüşme PFA'nın fesih talebinin nedenlerine ilişkin bir açıklama içermelidir. Nihai karar verilmeden önce mükellefe cevap verme şansı tanınması gerekir.

E.3.3 KAU PFA'nın revize edilmesi

83. Transfer fiyatlandırması yönteminin geçerliliği, KAU PFA süresince uygulanmaya devam edilen kritik varsayımlara bağlıdır. Bu nedenle, KAU PFA ve herhangi bir yerel onay veya anlaşma, mükellefin herhangi bir değişiklikte ilgili vergi idaresini bilgilendirmesini şart koşturmalıdır. Vergi idaresinin değerlendirmesinin ardından kritik varsayımda önemli bir değişiklik olduğunun tespit edilmesi durumunda KAU PFA değişikliği yansıtacak şekilde revize edilebilir. Yukarıda tartışıldığı üzere, ayrıca KAU PFA'nın geçerliliği konusunda kritik olmayan varsayımlar da içerse KAU PFA, etkilenen tarafların incelemesine tabi olabilir. Bu tür bir incelemenin bir sonucu, yine KAU PFA'da bir revizyon olur. Ancak pek çok durumda KAU PFA'nın hüküm ve koşulları bu tür değişiklikleri revizyona ihtiyaç olmaksızın göz önüne almaya yetecek kadar esnek olabilir.

84. Mükellefin böyle bir değişikliğin gerçekleştiğine dair bildirim, değişikliğin gerçekleşmesinden veya mükellefin değişiklikten haberdar olmasından sonra mümkün olur olmaz yapılmalıdır ve yıllık rapor hazırlama zorunluluğu var ise, hiçbir durumda söz konusu yıla ya da hesap dönemine ilişkin, yıllık raporların hazırlanacağı gün geçirilmemelidir. Taraflara KAU PFA'nın revize edilmesi konusunda bir anlaşmaya varmak için yeterince zaman tanınması ve böylece iptal ihtimalinin düşürülmesi nedeniyle, mükellefin bu bilgilendirmeyi olabildiğince erken yapması teşvik edilmektedir.

85. Revize edilen KAU PFA'da revizyonun resmîyet kazanacağı ve orijinal KAU PFA'nın artık yürürlükten kalkacağı tarih belirtilmelidir. Değişim tarihi tam olarak belirlenebilirse normal şartlarda revizyon da söz konusu tarihten itibaren geçerli olur. Ancak değişikliğin tam tarihi belirlenemiyorsa KAU PFA, değişikliğin gerçekleştiği hesap döneminin ilk gününden itibaren etkili olacak şekilde revize edilmelidir. Vergi idareleri ve mükellef revize KAU PFA'nın gerekleri veya nasıl revize edileceği üzerinde anlaşmaya varamaz ise KAU PFA feshedilir ve ilgili mükellef

ve vergi idareleri üzerinde herhangi bir etkisi kalmaz. KAU PFA'nın feshinin geçerli olduğu tarihin belirlenmesinde normal olarak revizyon tarihinin belirlenmesi için izlenen kurallar geçerlidir.

E.4 KAU PFA'nın yenilenmesi

86. Bir KAU PFA'nın yenilenmesine ilişkin talep, mükellef(ler) ve vergi idaresi(leri)ne yenileme talebini inceleyip değerlendirmek ve uzlaşma sağlamak için yeterli ön hazırlık süresi ihtiyacı göz önünde tutularak, katılımcı vergi idarelerinin belirlediği tarihte yapılmalıdır. Yenileme sürecini halen devam etmekte olan KAU PFA'nın yürürlük süresi dolmadan önce başlatılması yararlı olabilir.

87. Yenileme başvurusunun formatı, yürütülmesi ve değerlendirilmesi, genellikle ilk KAU PFA başvurusuyla benzer olmalıdır. Ancak, özellikle durumun gerekleri ve koşullarında büyük değişiklikler olmadıysa katılımcı vergi idarelerinin kabul etmesiyle gerekli ayrıntıların düzeyi azaltılabilir. Bir KAU PFA'nın yenilenmesi otomatik bir süreç değildir ve ilgili tüm tarafların rızasına ve mükellefin istekliliğine, diğer şartların yanı sıra mevcut olan KAU PFA'nın hüküm ve koşullarına uyum sağlanmasına bağlıdır. Yenilenen KAU PFA'nın yöntemi ile hüküm ve koşulları elbette daha önceki KAU PFA'dan farklı olabilir.

Bölüm VI Eki

Gayrimaddi Haklar ve Yüksek Belirsizlikteki Değerlemelere İlişkin Örnekler

Aşağıdaki üç örnek, transfer edilen gayrimaddi varlığın değerlemesinin işlem zamanında oldukça belirsiz olduğu durumda emsallere uygunluk ilkesinin nasıl uygulandığını göstermektedir. Paragraf 6.28-6.35 bakınız.

Aşağıda yer alan örneklerdeki emsallere uygunluk düzenlemelerine ilişkin düzeltme ve varsayımlar, sadece açıklama amaçlı olup, gerçek durumlarda veya belirli sektörlerde düzeltmeler ve emsallere uygunluk ilkesi uygulamaları olarak görülmemelidirler. Bu örnekler Rehberin ilgili Bölümlerindeki kuralları göstermeyi amaçlamakta olup, bu Bölümlerde yer alan ilkeler her bir olaya, söz konusu olayın özel durum ve koşulları dikkate alınarak uygulanmalıdır.

Örnek 1

1. Tescilli bir ilacın üretim ve dağıtım hakları, anlaşmanın yürürlük süresi boyunca royalti oranını sabitleyen üç yıllık bir anlaşma ile ilişkili işletmeler arasında lisanslanmıştır. Anlaşma hükümleri sektör uygulamaları ve karşılaştırılabilir ürünler için belirlenen emsallere uygun benzer anlaşmalar ile uyumlu olduğu bulunmuş, royalti oranı, anlaşmanın uygulandığı tarihte her iki taraf açısından makul ölçüde beklenen menfaatler bazında kontrol dışı işlemler için belirlenen orana eş değer olarak kabul edilmiştir.
2. Anlaşmanın üçüncü yılında, ilacın başka bir ilaçla birlikte kullanıldığında farklı terapi kategorisinde de iyileştirici kapasitesi olduğu keşfedilmiş ve bu keşif lisans alanın satış ve kârlarında ciddi artışlara neden olmuştur. Anlaşmanın üçüncü yılında emsallere uygunluk müzakereleri bu bilgiyle yapılsaydı gayrimaddi varlığın değerindeki artışı yansıtacak daha yüksek bir royalti oranı üzerinde anlaşılacağı muhakkaktır.
3. İlacın bu yeni özelliğinin anlaşmanın imzalandığı tarihte bilinmiyor olduğunu ve birinci yılda belirlenen royalti oranının iki taraf açısından da söz konusu tarihte tahmin edilen makul

menfaatler bazında belirlendiğini destekleyen kanıtlar mevcuttur (ve bu kanıt, ilgili vergi idaresine sunulmuştur). Fiyat ayarlama hükümleri veya değerlemede belirsizlik riskine karşı diğer koruma hükümlerinin bulunmayışı karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlere ilişkin hükümlerle de tutarlıdır. Bağımsız işletmelerin benzer durumlardaki davranışlarına dayanan analiz uyarınca üçüncü yıldaki gelişmenin emsallere uygunluk ilkesi gereği işlemin fiyatlamasının yeniden müzakeresini gerektirecek düzeyde kökten bir gelişim olduğuna inanılmasını gerektiren bir neden bulunmamaktadır.

4. Tüm bu durumlar dikkate alındığında, royalti oranının üçüncü yılda değiştirilmesi için bir neden bulunmamaktadır. Bu tür bir düzeltme, mevcut durumda geriye bakış kavramının uygunsuz kullanımı anlamına geldiğinden, VI ncı Bölümde belirtilen ilkelere ters düşmektedir (bk. paragraf 6.29). Değerlemenin başlangıçta tarafların emsallerine uygunluk çerçevesinde bir fiyat değişikliği hükmü eklenmesini talep etmelerine yetecek kadar belirsiz olduğuna veya değerdeki değişimin işlemin yeniden tartışılmasını gerektirecek kadar kökten bir gelişim olduğuna inanılmasına neden olacak bir durum mevcut değildir (bk. paragraf 6.30-6.31).

Örnek 2

5. Bulgular, bir önceki örnekle aynıdır. Üç yıllık dönemin sonunda anlaşmanın taraflar arasında yeniden tartışıldığını varsayalım. Bu aşamada ilaca ilişkin hakların değerinin başlangıçta belirlenen değerden oldukça yüksek olduğu bilinmektedir. Ancak, bir önceki yılda karşılaşılan beklenmedik gelişme henüz çok yenidir ve satışların artmaya devam edip etmeyeceği, ilaçla ilgili başka menfaat etkilerinin ortaya çıkıp çıkmayacağına ve rakiplerin bu keşif karşısındaki hamlelerinin piyasada nasıl değişiklikler yaratacağı konusunda güvenilir tahminlerde bulunulması mümkün değildir. Tüm bu hususlar, gayrimaddi varlıkların yeniden değerlendirilmesini büyük ölçüde belirsiz bir süreç haline getirmektedir. Bununla birlikte, ilişkili işletmeler ürüne yönelik talebin artacağı ve süreceği yönündeki spekülatif beklentiler çerçevesinde sabit değer üzerinden belirlenen royalti oranını önemli ölçüde yükselten on yıllık yeni bir lisanslama anlaşması imzalamaktadırlar.

6. Gayrimaddi varlığın potansiyel olarak yüksek bir değere sahip olduğu, ancak bu değer geçmişi performans değerlendirilmesi ile oluşturulmadığı durumlarda sabit royalti oranları ile uzun vadeli anlaşmalar imzalanması, sektörde rastlanan bir uygulama değildir. Değerlemede bir belirsizlik söz konusu olduğunda, ilişkili işletmeler tarafından yapılan öngörülerin bağımsız kuruluşlarca yeterli görülmesinin, sabit bir royalti oranı üzerinden düzenlenen bir anlaşmayı doğrulayacağına ilişkin bir kanıt da bulunmamaktadır. Bağımsız işletmelerin yıllık olarak yapılan incelemeler çerçevesinde ileriye dönük fiyat ayarlaması biçiminde bir korumanın uygulanması konusunda ısrar edeceklerini varsayalım.

7. Dördüncü yılda satışların arttığı ve on yıllık anlaşma ile belirlenen royalti oranının emsallere uygunluk ilkesi açısından uygun görüldüğünü varsayalım. Bununla birlikte, beşinci yılın başında rakip bir firma aynı kategoride ilk ilacın diğer ilaçla birlikte uygulandığında sağladığı faydadan daha etkin bir fayda sağlayan başka bir ilacı geliştirerek piyasaya sunmuş, bu ilaç beklenmedik bir başarı elde etmiş ve bunun sonucunda da aynı türden tedavi amacıyla piyasaya sürülmüş olan ilk ilacın satışlarında hızlı bir düşüş yaşanmış olsun. On yıllık anlaşmanın başlangıcında sabitlenen royalti oranı, beşinci yıldan sonra emsaline uygun bir oran olarak kabul edilmez ve bu nedenle vergi idaresinin altıncı yılın başından itibaren bir transfer fiyatlandırması düzeltmesi yapması yerinde olur. Bu düzeltmenin yerinde olmasının nedeni, bir önceki paragrafta da açıklandığı gibi karşılaştırılabilir durumlarda bağımsız işletmelerin yıllık incelemeler ışığında fiyat düzeltilmesine ilişkin hükümleri anlaşmaya koymalarıdır (bk. paragraf 6.34).

Örnek 3

8. X Şirketi, bir mikroçipin üretim ve pazarlamasını yeni kurulmuş bağlı kuruluşu olan Y Şirketine beş yıl süreyle lisanslamış olsun. İmtiyaz oranı % 2’de sabitlenmiştir. Bu royalti oranı, gayrimaddi varlığın kullanımından elde edilecek menfaatleri içeren ve ilk beş yılın her bir yılında 50-100 milyon ürün satışını öngören tahminlere dayanmaktadır.

9. Karşılaştırılabilir durumlarda karşılaştırılabilir gayrimaddi varlıklarla ilgili olarak bağımsız işletmeler arasında imzalanan anlaşmaların sabit bir royalti oranını güvenilir olarak kabul etmedikleri ve normalde gerçek ve tahmini menfaatler arasındaki farklılıkları göz önünde bulunduran bir fiyat ayarlaması hükmü üzerinde anlaşmaya varıldığı bilinmektedir. Karşılaştırılabilir koşullarda karşılaştırılabilir bir gayrimaddi varlık için X Şirketinin bağımsız bir imalatçı ile imzalayacağı bir sözleşmede royalti oranı üzerinde aşağıdaki oranlar uygulanacaktır:

Satışlar	Oran
100 milyon’a kadar	%2,00
Sonraki 50 milyon	%2,25
Sonraki 50 milyon	%2,50
200 milyon üzeri	%2,75

10. Gerçekten de her ne kadar Y'nin 1 yıl içindeki satışları 50 milyon ise de sonraki yıllarda satışlar tahmin edilen rakamların üç kat üzerinde gerçekleşmiştir. Bu Bölümde yer alan ilkeler çerçevesinde, vergi idaresinin, X Şirketi ile bağımsız üretici arasındaki işlemlerdeki gibi, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerde bulunacak olan düzeltme hükmünü temel alarak royalti oranını belirlemesi, yerinde bir uygulama olur. Rehberin 6.30, 6.32-6.33 numaralı paragraflarına bakınız.

Ek

***İlişkili İşletmeler Arasındaki Transfer Fiyatlandırmasının
Belirlenmesine İlişkin Konsey Tavsiye Kararları***

[C(95)126/Final]

**11 Nisan 1996 [C(96)46/Final], 24 Temmuz 1997 [C(97)144/Final], 28 Ekim 1999
[C(99)138]] 16 Temmuz 2009 [C(2009)88] ve 22 Temmuz 2010 [C(2010)99]
tarihlerindeki değişikliklerle**

KONSEY,

14 Aralık 1960 tarihli OECD Anlaşmasının 5(b) maddesini göz önüne alarak;

OECD ülkelerince kabul edilen 21 Haziran 1976 tarihli Uluslararası Yatırım ve Çokuluslu İşletmeler Bildirisi ve ekindeki Rehberi göz önüne alarak [C(76)99(Final)];

27 Haziran 1995 tarihinde Mali İşler Komitesi tarafından kabul edilen Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlama Rehberi Raporu[DAFFE/CFA(95)19 ve düzeltmeleri I] (bundan sonra “1995 Rapor” olarak anılacaktır); 23 Ocak 1996 tarihinde Mali İşler Komitesi tarafından kabul edilen gayrimaddi varlıklar ve hizmetlere ilişkin raporu [DAFFE/CFA(96)2] ile Bölüm VI ve VII; Mali İşler Komitesi tarafından 25 Haziran 1997 tarihli maliyet katılım anlaşmalarına ilişkin rapor [DAFFE/CFA(97)27] ile Bölüm VIII; Mali İşler Komitesi tarafından 24 Haziran 1997 tarihinde kabul edilen OECD Transfer Fiyatlama Rehberinde yer alan izleme süreçleri ile İş dünyasının katılımına ilişkin raporu [DAFFE/CFA/WD(97)11/REV1] ile Ekler; 30 Haziran 1999 tarihinde Mali İşler Komitesi tarafından kabul edilen karşılıklı anlaşma süreci kapsamında Peşin Fiyatlama Anlaşmalarının yürütülmesine ilişkin raporu [DAFFE/CFA(99)31] ile Ekler; Mali İşler Komitesi tarafından 22 Haziran 2010 tarihinde kabul edilen işletme yeniden yapılandırmalarının transfer fiyatlandırması boyutuna ilişkin konular hakkındaki raporu

[CTPA/CFA(2010)46] ve Bölüm IX; eklemeleri; Mali İşler Komitesi tarafından 22 Haziran 2010 tarihinde kabul edilen ve I-III Bölümlerin yerini alan Karşılaştırılabilirlik ve Kâr Yöntemleri Raporu [CTPA/CFA(2010)55] ile güncellemeleri; Mali İşler Komitesi tarafından 6 Haziran 2008 tarihinde kabul edilen IV Bölümün [CTPA/CFA(2008)30/REV1] güncellemeleri; Mali İşler Komitesi tarafından 22 Haziran 2009 tarihinde kabul edilen Önsöz ve Başlangıç Bölümlerindeki güncellemeleri [CTPA/CFA(2009)51/REV1]; Mali İşler Komitesi tarafından 22 Haziran 2010 tarihinde kabul edilen Önsöz, Başlangıç, Kavram Sözlüğü, IV-VIII Bölümlerin ve Eklerin [CTPA/CFA(2010)47] güncellemelerini dikkate alarak;

Uluslararası çifte vergilendirmenin mal, hizmet ve sermayenin üye ülkeler arasında serbest dolaşımının önüne koyduğu engelleri ortadan kaldırmak için vergi idareleri arasındaki işbirliği ihtiyacını göz önüne alarak;

Bağımlı işletmeler arasındaki işlemlerin bağımsız işletmeleri arasında olduğundan daha farklı bir şekilde gerçekleştiğini göz önünde bulundurarak;

Bununla birlikte; Gelir ve Servet Vergilerinde OECD Model Vergi Anlaşması 9 uncu maddesinde (paragraf 1) belirtildiği üzere bağımlı işletmeler arasındaki bu tür işlemlerin fiyatlarının (genellikle transfer fiyatı olarak adlandırılırlar) vergisel amaçlarla bağımsız işletmeler arasındaki işlemlerin fiyatları ile uyumlu olması (genellikle emsal fiyat olarak adlandırılır) gerektiğini dikkate alarak;

Uluslararası işlemlerde karşılaşılan transfer fiyatlandırması problemlerinin, bu tür işlemlerin hacminin büyüklüğü nedeniyle özel öneme sahip olduğunu göz önüne alarak;

Bir taraftan vergi idarelerinin, diğer taraftan ilişkili işletmelerin yaklaşımlarında uyumun gerçekleşebilmesi için bir ÇÜİ Grubunun bir parçası olan bir işletmenin gelir ve harcamalarının kendi ülkesi kapsamında belirlenmesi gerektiğini göz önüne alarak;

I. Üye ülke hükümetlerine aşağıdaki tavsiyelerde bulunur:

I.1 Vergi idareleri, ilişkili işletmeler arasında vergilendirilebilir gelirin belirlenmesi amacıyla transfer fiyatlandırmasını incelerken veya gerekli gördüğünde düzeltirken, ilişkili işletmeler arasındaki işlemlerde emsallere uygun fiyata ulaşmak için 1995 Raporunda ve

değişikliklerinde yer alan yönergeleri -Raporun bütünlüğünü ve farklı Bölümlerin birbiriyle olan bağlantısını dikkate alarak- izlemelidirler;

I.2 Vergi idareleri, mükellefleri 1995 Raporundaki yönergeleri değiştiği şekliyle izlemeye teşvik etmelidirler ve bunu sağlamak için 1995 Raporunun değişikliği ile birlikte ülkelerinde yayınlanmalı ve kendi ulusal dillerine gerekli ise, tercüme ettirmeliler;

I.3 Üye ülkeler vergi idareleri arasında ikili veya çok taraflı temelde, transfer fiyatlandırması ile ilgili konularda işbirliği tesis etmelidirler.

II. Üye ülke hükümetlerini;

II.1 Transfer fiyatlandırmasının belirlenmesine ilişkin her türlü yasal değişiklik veya düzenleme veya yeni yasa ve düzenlemeler konusunda Mali İşler Komitesini bilgilendirmeye davet eder.

III. Mali İşler Komitesini;

III.1 Transfer fiyatlandırmasına ilişkin konularda çalışmaya devam etmesi ve düzeltilmiş 1995 Raporunda yer alan yönergelere yapılan her türlü eklemeyi yayınlaması için;

III.2 Düzeltilmiş 1995 raporunun uygulanmasını üye ülke vergi idareleri ile işbirliği halinde ve iş çevrelerinin katılımıyla izleyerek bu izleme ışığında gerekirse düzeltilmiş 1995 Raporunda değişiklik ve güncelleme yapması için;

III.3 Bu konulardaki çalışmalarının sonuçlarını uluslararası işbirliğini geliştirmeye yönelik önerileri ile birlikte periyodik olarak Konsey'e sunması için;

III.4 Üye olmayan ülkelere diyalogunu Organizasyonun politikası ile uyumlu olarak geliştirmesi, bu ülkelere düzeltilmiş 1995 Raporunu tanıtması ve mümkün olduğunda bu ülkeleri Raporu uygulamaya teşvik etmesi için;

görevlendirir.

IV. 29 Mayıs 1979 tarihinde yayınlanan ilişkili işletmeler arasında Transfer Fiyatlarının Belirlenmesine ilişkin Tavsiye Kararı'nın [C(79)83(Final)] yürürlükten kaldırılmasına karar vermiştir.

Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi

OECD Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi, ilişkili işletmelerin sınır ötesi işlemlerinin vergisel amaçlarla değerlendirmesinde transfer fiyatlandırmasında uluslararası alanda üzerinde anlaşma sağlanmış olan "emsallere uygunluk ilkesi"nin uygulanmasına yönelik bilgilendirme sağlamaktadır. Transfer fiyatlandırması, çok uluslu işletmelerin yoğunlukta olduğu küresel ölçekli bir ekonomide vergi idarelerinin olduğu gibi mükelleflerin de gündeminde önemli yer tutmaktadır. Devletlerin, çok uluslu işletmelerin vergilendirilebilir kârlarının gerçek durumu yansıtmayan işlemlerle kendi hükümler alanlarının dışına aktarılmasını ve çok uluslu işletmeler tarafından beyan edilen vergi matrahlarının ülke içerisinde gerçekleştirilen ekonomik faaliyetleri yansıtmamasını garanti altına almaları gerekmektedir. Mükellefler açısından ise; ilişkili işletmelerle gerçekleştirdikleri sınır ötesi işlemlerde, emsaline uygun fiyat belirlenmesi hususunda taraf ülkeler arasında yaşanabilecek anlaşmazlık nedeniyle maruz kalınabilecekleri çifte vergilendirme riskinin sınırlandırılması oldukça önemlidir.

OECD Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi, OECD Konseyi tarafından orijinal haliyle 1995 yılında onaylanmıştır. Model Vergi Anlaşmasında 2008 yılında yapılan güncellemeyle, 25'inci maddeye tahkimle ilgili 5 inci paragraf eklenmiş ve sınır ötesi vergi anlaşmazlıklarının çözümü için Karşılıklı Anlaşma Usulüne ilişkin 25'inci maddenin Yorumu değiştirilmiştir. Bunun yansıması olarak Rehber'de 2009 yılında sınırlı bir güncelleme yapılmıştır. 2010 yılı basımında, I-III üncü bölümlerde önemli değişikliklere gidilmiş, içinde bulunan şartlar itibarıyla en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçimi, işleme dayalı kâr yöntemlerinin (işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemi) uygulanması ve karşılaştırılabilirlik analizlerinin işlevselliği konularında yeni açıklamalar eklenmiştir. Ayrıca, işletme yeniden yapılandırılmalarının transfer fiyatlandırması boyutuna ilişkin yeni bir (IX'uncu) bölüm eklenmiştir. Bunun dışında, OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nin ilgili diğer kısımlarında da, tutarlılığı sağlayıcı gerekli değişiklikler yapılmıştır.

Bu kitabın orijinal hali aşağıdaki başlık altında yayımlanmıştır.

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010 (ISBN: 9789264090330/DOI:10.1787/tpg-2010-en),
© 2010, Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), Paris.

Bu çeviri, OECD ile yapılan anlaşma uyarınca yayımlanmıştır. Resmi OECD çevirisi değildir.

www.oecdbookshop.org - OECD çevrimiçi (online) kitabevi

www.oecd-ilibrary.org - OECD e-kütüphane (elektronik kütüphane)

www.oecd.org/oecddirect - OECD konu başlığı uyarı hizmeti (başlık uyarı servisi)