Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi

Bu çeviri Vergi Denetim Kurulu tarafından yapılmıştır.

OECD

TEMMUZ 2017

Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için

OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi

Temmuz 2017

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.

Bu çeviri Vergi Denetim Kurulu tarafından yapılmıştır.

OECD
BETTER POLICIES FOR BETTER LIVES

Bu doküman ve içerdiği yönergelerin, bölgelerin statüsü ve bu bölgeler üzerindeki egemenlik haklarına, uluslararası hak ve yükümlülüklerin sınırlandırılmasına, ülkelerin, şehirlerin ve bölgelerin adlarına herhangi bir etkisi yoktur.

Baskı hataları için: www.oecd.org/about/publishing/corrigenda.htm.

Bu kitabın orijinal hali aşağıdaki başlık altında yayımlanmıştır:

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017

© 2017 OECD

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. 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 rehbere eklenmesi uygun görülen [C(96)46] rapor;

- VIII. 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 rehbere 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. Bölümde ele alınan İşletme Yeniden Yapılandırmalarının 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 rehbere eklenmesi uygun görülen [Ek I- C(2010)99] rapor.

Ayrıca rehber düzenlemelerinde, aşağıdaki raporlarla değişiklikler yapılmıştır:

- IV. 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. 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. 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 I - C(2010)99] güncellemeler.

- IV. Bölümün Güvenli Limanlarla ilgili E Kısımına ve iki taraflı güvenli limanlar kurulmasına ilişkin üç örnek mutabakat zaptını içeren (Memoranda of Understanding) bir başka ekin bu Bölüme eklenmesine ilişkin, Mali İşler Komitesi tarafından 26 Nisan 2013 tarihinde [CTPA/CFA(2013)23] kabul edilen ve Konsey tarafından 16 Mayıs 2013 tarihinde [C(2013)69] onaylanan güncellemeler.

- 8 ila 10 no'lu BEPS eylemleri hakkında hazırlanan *Transfer Fiyatlandırması Sonuçlarını Değer Yaratmayla Uyumlulaştırma* ve 13 no'lu BEPS Eylemi hakkında hazırlanan *Transfer Fiyatlandırması Belgelendirme ve Ülke Bazlı Raporlama*'ya ilişkin raporların, Konsey tarafından 1 Ekim 2015 tarihinde [C(2015)125/ADD8 ve C(2015)125/ADD11] onaylanması dolayısıyla Bölüm I, II, V-VIII de yapılan güncellemeler.

- IX. Bölüme ilişkin, Mali İşler Komitesi tarafından 31 Aralık 2016 tarihinde [CTPA/CFA/NOE2(2016)76] kabul edilen ve Konsey tarafından 3 Nisan 2017 tarihinde [C(2017)37] onaylanan güncellemeler.

- Önsöz, Başlangıç, Kavram Sözlüğü, I-IV. Bölüm ve Ekler'e ilişkin, Mali İşler Komitesi tarafından 19 Mayıs 2017 tarihinde [CTPA/CFA/NOE2(2017)21] kabul edilen güncellemeler.

Bu Rehberin, transfer fiyatlandırmasının farklı boyutları itibariyle yeni düzenlemelerle geliştirilmesine ve düzenli olarak güncellenmesine devam edilecektir.

İçindekiler Tablosu

Önsöz……3

Başlangıç……15

Kısaltmalar Listesi……21

Kavram Sözlüğü……23

1. Bölüm: Emsallere Uygunluk İlkesi……33

A. Giriş……..……33

B. Emsallere uygunluk ilkesine ilişkin maddeler ……35

B.1 OECD Model Vergi Anlaşmasının 9'uncu maddesi……...…35
B.2 Emsallere uygunluk ilkesine dair uluslararası uzlaşının muhafazası..38

C. Emsallere uygun olmayan bir yaklaşım: Global formüllere dayalı bölüşüm……...39

C.1 Yaklaşım hakkında genel bilgi ve tanımı……39
C.2 Emsallere uygunluk ilkesi ile karşılaştırma……40
C.3 Emsallere uygunluk yöntemi dışındaki yöntemlerin reddedilmesi….44
D. Emsallere uygunluk prensibinin uygulanmasına ilişkin açıklamalar..44

D.1. Ticari veya finansal ilişkilerin belirlenmesi……44
D.2. Mahiyeti doğru olarak belirlenen işlemin kabulü……...77
D.3. Zararlar……80
D.4. Devlet politikalarının etkileri……..81
D.5. Gümrük değerlemelerinin kullanımı……...84
D.6. Konum tasarrufları ve diğer yerel piyasa özellikleri……...85
D.7. Nitelikli işgücü havuzu mevcudu……88
D.8. ÇUİ grup sinerjileri…….90

II.Bölüm: Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri…….…97

Kısım I: Transfer fiyatlandırması yönteminin seçimi……..….97

A. İçinde bulunulan koşullara en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçimi…….……...97

B. Birden fazla yöntemin kullanımı……...……100

Kısım II: Geleneksel işlem yöntemleri……...……101

A. Giriş……...101

B. Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi (KFY)…….……101

B.1 Genel olarak……..101
B.2 KFY'nin uygulanmasına ilişkin örnekler……..104
C. Yeniden satış fiyatı yöntemi…….105

C.1 Genel olarak……..105
C.2 Yeniden satış fiyatı yönteminin uygulanmasına ilişkin örnekler…..110
D. Maliyet artı yöntemi……..111

D.1 Genel olarak……..111
D.2 Maliyet artı yönteminin uygulanmasına ilişkin örnekler……..116

Kısım III: İşleme dayalı kâr yöntemleri……118

A. Giriş……...118

B. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi……..118

B.1 Genel olarak……..118
B.2 Güçlü ve zayıf yönler……120
B.3 Uygulamaya yönelik kılavuz açıklamalar……122
B.4 İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanmasına ilişkin örnekler……134

C. Kâr bölüşüm yöntemi……...135

C.1 Genel olarak……...……135
C.2 Güçlü ve zayıf yanlar……...……...135
C.3 Uygulamaya yönelik açıklamalar……..……137
D. İşleme dayalı kâr yöntemlerine ilişkin sonuç hükümleri……...147

III. Bölüm: Karşılaştırılabilirlik Analizi……149

A. Karşılaştırılabilirlik analizinin yapılması……..……..149

A.1 Temel işleyiş…….150
A.2 Mükellefin koşullarının etraflı analizi……..151
A.3 Kontrollü işlemlerin gözden geçirilmesi ve teste tabi tarafın seçimi152
A.4 Karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler……..157

A.5 Potansiyel emsallerin seçimi ve reddi……...162
A.6 Karşılaştırılabilirlik düzeltmeleri……..164
A.7 Emsal fiyat aralığı…….…….166

B. Karşılaştırılabilirlikte zamanlama konuları……..169

B.1 Başlangıç zamanı……...169

B.2 Bilgilerin toplanma zamanlaması……..170
B.3 Başlangıçta öngörülemeyen durumlar için belirsizlik düzeyi yüksek değerleme…….170
B.4 İşlemin yapıldığı yılı takip eden yıllara ilişkin veriler……..…..171
B.5 Çok yıllı veriler…….……172

C. Uyum sorunları……...……173

IV. Bölüm: Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İhtilafların Önlenmesi ve Çözümlenmesine Yönelik İdari Yaklaşımlar…….……175

A. Giriş…….……175

B. Transfer fiyatlandırması alanındaki vergi uyumuna yönelik uygulamalar……...176

B.1 İnceleme uygulamaları……...177
B.2 İspat yükümlülüğü…….179
B.3 Cezalar……...……181
C. Karşıt düzeltme ve karşılıklı anlaşma usulü: OECD Model Vergi Anlaşmasının 9. ve 25. Maddeleri……..……184

C.1 Karşılıklı Anlaşma Prosedürü……..184
C.2 Karşıt düzeltmeler: 9'uncu maddenin 2'nci paragrafı……..…..186
C.3 Usule dair kaygılar……189
C.4 KAU'ya ilişkin kaygıların giderilmesine yönelik tavsiyeler, yaklaşımlar ve alınan önlemler…….....……..190
C.5 İkincil düzeltmeler…….……200
D. Eşzamanlı vergi incelemeleri……..……204

D.1 Tanımı ve gelişimi…….204
D.2 Eşzamanlı vergi incelemelerinin yasal dayanağı……..205
D.3 Eşzamanlı vergi incelemeleri ve transfer fiyatlandırması…….206
D.4 Eşzamanlı vergi incelemelerinin kullanımına ilişkin öneriler ……..209

E. Güvenli limanlar……209

E.1 Giriş……..209
E.2 Güvenli limanların tanımı ve kapsamı…….....211
E.3 Güvenli limanların faydaları……..212
E.4 Güvenli limanlarla ilgili endişeler……..213
E.5 Güvenli limanların kullanımına ilişkin öneriler……219

F. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları…….……220

F.1 Peşin fiyatlandırma anlaşması tanımı ve kavramı…….…….220
F.2 Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının tabi olacağı yasal ve idari kurallara ilişkin muhtemel yaklaşımlar……...…….……225
F.3 Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının avantajları……226
F.4 Peşin fiyatlandırma anlaşmalarına ilişkin dezavantajlar……..…..…227
F.5 Öneriler……...……..231

G. Tahkim……233

V. Bölüm: Belgelendirme……..……..235

A. Giriş……..235

B. Transfer fiyatlandırması belgelendirme kurallarının amaçları……..236

B.1. Mükellefin emsallere uygunluk ilkesine kendi uyumunu değerlendirmesi……237
B.2. Transfer fiyatlandırması risk değerlendirmesi……..238
B.3. Transfer fiyatlandırması denetimi…….……238
C. Transfer fiyatlandırması belgelendirmesine dair üç kademeli yaklaşım…….240

C.1. Ana dosya……..240
C.2. Yerel dosya……241
C.3. Ülke Bazlı Rapor……...242

D. Uyum konuları……...242

D.1. Eşzamanlı belgelendirme…….……..242
D.2. Zaman aralığı…….243
D.3. Önem derecesi……...243
D.4. Belgelerin muhafazası……...244
D.5. Belgelerin güncellenme sıklığı……..245

D.6. Dil……..245
D.7. Cezalar……...245
D.8. Gizlilik……...246
D.9. Diğer konular…….247
E.Uygulama……..…….247

E.1. Ana dosya ve yerel dosya……...……248
E.2. Ülke Bazlı Rapor……...248
VI. Bölüm: Gayrimaddi Varlıklarla İlgili Özel Değerlendirmeler…….253

A. Gayrimaddi varlıkların belirlenmesi……..…….254

A.1. Genel olarak……..……..254
A.2. Bu bölümün diğer vergisel konularla bağlantısı……...257
A.3. Gayrimaddi varlık kategorileri…….……..258
A.4. Örnekler üzerinden açıklamalar…….……259

B. Gayrimaddi varlıkların sahipliği ve gayrimaddi varlıkların geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullan(dır)ılmasıyla ilgili işlemler…….……265

B.1. Gayrimaddi varlık sahipliği ve gayrimaddi varlıklarla bağlantılı sözleşme hükümleri……..268
B.2. Gayrimaddi varlıklarla ilgili işlevler, varlıklar ve riskler…….….271
B.3. Kontrollü işlemlerin fiyatlarının ve diğer şartlarının belirlenmesi ve tespit edilmesi…….…..282
B.4. Yukarıdaki ilkelerin yaygın olgusal durumlara uygulanması…….…283
C. Gayrimaddi varlıkların kullanımı ve transferini içeren işlemler…..…..287

C.1. Gayrimaddi varlıkların veya bunlara dair hakların transfer edilmesine ilişkin işlemler……..……..…...288
C.2. Gayrimaddi varlıkların ürün satışı ve hizmet ifasıyla bağlantılı olarak kullanıldığı işlemler…….……293
D. Gayrimaddi varlıklara ilişkin vakalarda emsallere uygunluk koşullarının belirlenmesine yönelik ilave açıklamalar ……...…….…..….294

D.1. Gayrimaddi varlıklarla ilgili işlemlere uygulanabilir genel ilkeler…295
D.2. Gayrimaddi varlıkların veya gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların transferine yönelik ilave ilkeler ……..…….…….296
D.3. İşlem anında değeri oldukça belirsiz olan gayrimaddi varlıkları içeren işlemlerin emsallere uygun bedeli……...…..319
D.4. Değerlemesi zor gayrimaddi varlıklar (DZGV)…….……321

D.5. Mal satışı veya hizmet ifasıyla bağlantılı olarak gayrimaddi varlık kullanımına konu işlemler için ilave ilkeler……..….325

VII. Bölüm: Grup İçi Hizmetlere İlişkin Özel Değerlendirmeler……..…...331

A. Giriş……..331

B. Temel hususlar……..332

B.1. Grup içi hizmetlerin sağlanıp sağlanmadığının belirlenmesi……..…332
B.2. Emsallere uygun bedelin belirlenmesi……..…..338
C. Grup içi hizmetlere bazı örnekler…….……..…344

D. Düşük katma değerli grup içi hizmetler……....345

D.1. Düşük katma değerli grup içi hizmetlerin tanımlanması……...346
D.2. Düşük katma değerli grup içi hizmetler için emsallere uygun ücretlendirmenin basitleştirilmiş yöntemle belirlenmesi……..350
D.3. Belgelendirme ve raporlama…….….355
D.4. Düşük katma değerli grup içi hizmetler için alınan ücretlere yönelik vergi tevkifatı……..……..355

VIII. Bölüm: Maliyet Katılım Anlaşmaları…….……357

A. Giriş……..…….357

B. MKA Kavramı…….……..357

B.1. Genel olarak……...……357
B.2. Diğer bölümlerle ilişkiler…….……359
B.3. MKA türleri…….……...360
C. Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması…….……..361

C.1. Genel olarak……..361
C.2. Katılımcıların belirlenmesi……362
C.3. MKA'dan beklenen faydalar……365
C.4. Her bir katılımcının katkısının değeri……...……366
C.5. Dengeleyici ödemeler……371
C.6. Fiili işlemin doğru bir şekilde tanımlanması ……..372
C.7. Katkıların ve dengeleyici ödemelerin vergisel durumu……373
D. MKA'larda üye giriş ve çıkışları ile sonlanma…….373

E. MKA'ların yapılandırılması ve belgelendirilmesine yönelik öneriler……...…374

IX. Bölüm: İşletme Yeniden Yapılandırmalarının Transfer Fiyatlandırması Boyutu……...……379

A. Kapsam……..379

A.1 Bu Bölüm kapsamında olan işletme yeniden yapılandırmaları…….379

A.2 Bu Bölümün kapsamı içinde yer alan hususlar…….380

B. OECD Model Vergi Anlaşmasının 9'uncu maddesinin ve işbu Rehberin işletme yeniden yapılandırmalarına uygulanması: Teorik çerçeve……...382

Kısım I: Yeniden yapılandırmanın kendisinin emsallere uygun tazmini...383

A. Giriş……...383

B. Yeniden yapılandırmanın mahiyetinin anlaşılması……...384

B.1 İşletme yeniden yapılandırmasını içeren işlemlerin tam olarak belirlenmesi: işlevler, varlıklar ve risklerin yeniden yapılandırma öncesi ve sonrası durumu…….385

B.2 Sinerji unsurunun rolü dâhil olmak üzere yeniden yapılandırmadan beklenen faydalar ve ticari gerekçelerin anlaşılması……...389

B.3 Tarafların gerçekçi bir şekilde sahip olduğu diğer seçenekler……..390

B.4 İşletme yeniden yapılandırmaları için transfer fiyatlandırmasının belgelendirilmesi……..392

C. İşletme yeniden yapılandırmasının içerdiği doğru şekilde belirlenmiş işlemlerin tanınması……...392

D. İşletme yeniden yapılandırmasının bir sonucu olarak kâr potansiyelinin yeniden dağıtımı……395

D.1 Kâr potansiyeli…….……..395
D.2 Kâr potansiyeli ve risklerin yeniden dağıtımı……..……...396
E. Değer transferi (varlık veya devam eden faaliyetler gibi)……399

E.1 Maddi duran varlıklar……399

E.2 Gayrimaddi varlıklar…….401

E.3 Faaliyetlerin (devam eden) transferi……..……406

E.4 Outsourcing……...408

F. Mevcut anlaşmaların sonlandırılması veya kapsamlı olarak yeniden müzakeresinden ötürü yeniden yapılandırılan işletmenin tazmin edilmesi ……..……..……..409

F.1 Vakanın tam ve doğru biçimde belirlenen olguları dikkate alındığında ticaret hukukunun yeniden yapılandırılan işletme için tazminat haklarını destekleyip desteklemediği …….…….411

F.2 Çerçevesi tam ve doğru bir şekilde belirlenen anlaşmanın şartlarına göre, bir tazminat hükmünün veya benzeri hükümlerin (bunlar anlaşmada yer aldığında bunların şartlarının) varlığının veya yokluğunun emsallere uygun olup olmadığı…….……...411

F.3 Sözleşmenin feshedilmesi veya yeniden müzakere edilmesinden mağdur olan tarafın tazminine ilişkin maliyetleri nihai olarak hangi tarafın üstlenmesi gerektiği..……415

Kısım II: Yeniden yapılandırma sonrasına ait kontrol edilen işlemlerin tazmini……..417

A. İşletme yeniden yapılandırmalarına karşılık "yapılandırma"……..…417

A.1 Genel ilke: Emsallere uygunluk ilkesinin farklı uygulanmasının söz konusu olmaması……..417

A.2 Yeniden yapılandırma sonucunda oluşan durumlar ile baştan beri böyle yapılandırılan durumlar arasındaki olası olgusal farklılıklar…….…...418

B. İşletme yeniden yapılandırma durumlarına ilişkin uygulama: Yeniden yapılandırma sonrası kontrollü işlemlere uygulanacak transfer fiyatlandırması yönteminin seçimi ve uygulanması…….……...420

C. Yeniden yapılandırmaya ilişkin tazminat ve yeniden yapılandırma sonrasındaki ücretlendirme arasındaki ilişki……..423

D. Yeniden yapılandırma öncesi ve sonrası durumların karşılaştırılması……..424

E. Faaliyet yeri seçiminin sağladığı tasarruf……..……427

Ekler Listesi…….431

OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi Eki: Rehber Uygulamalarının İş Çevrelerinin de Katılımıyla İzlenmesine Yönelik Prosedürler Hakkında İlkeler……..……433

II. Bölüme Ek I: Brüt ve Net Kar Göstergelerinin Duyarlılığı……...…...439

II. Bölüme Ek II: Bakiye Kar Bölüşüm Yöntemi Uygulama Örneği……....445

II. Bölüme Ek III: Kar Bölüşüm Yöntemi Uygulamasında Farklı Kar Ölçütlerinin Gösterilmesi……...……451

III. Bölüm Eki: Net İşletme Sermayesi Düzeltme Örneği…….……457

IV. Bölüme Ek I: Yetkili Makamların İki Taraflı Güvenli Liman Kurmalarına İlişkin Örnek Mutabakat Zaptı…….……..463

IV. Bölüme Ek II: Karşılıklı Anlaşma Usulü Kapsamında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Yürütülmesine İlişkin İlkeler……481

V. Bölüme Ek I: Transfer Fiyatlandırması Belgelendirilmesi-Ana Dosya…….……511

V. Bölüme Ek II: Transfer Fiyatlandırması Belgelendirmesi-Yerel Dosya…….……513

V. Bölüme Ek III: Transfer Fiyatlandırması Belgeleri Ülke Bazlı Rapor…….517

V. Bölüme Ek IV: Ülke Bazlı Rapor Uygulama Paketi……..……...525

VI. Bölüm Eki: Gayrimaddi Varlıklara İlişkin İlkelerin Gösterildiği Örnekler……..……...567

VIII. Bölüm Eki: Maliyet Katılım Anlaşmalarına İlişkin Örnekler…….....601

Ek Belge: İlişkili İşletmeler Arasındaki Transfer Fiyatlandırmasının Belirlenmesine İlişkin Konsey Tavsiye Kararı [C(95)126/Final, Tadil Edilmiş Şekliyle]……...……..609

Başlangıç

1. Çok uluslu işletmelerin (ÇUİ) dünya ticaretindeki rolü, bu Rehberin 1995 yılında kabul edilmesinden bu yana önemli ölçüde artmaya devam etmiştir. Bu durum kısmen, ulusal ekonomilerin entegrasyonunu ve özellikle iletişim alanında kaydedilen teknolojik gelişmeleri yansıtmaktadır. ÇUİ'lerin büyümeleri, gerek ülkelerin vergi idareleri, gerekse ÇUİ'lerin kendileri açısından giderek karmaşık bir hal alan vergilendirme sorunlarını da beraberinde getirmekte olup; ülkelerin, ÇUİ'lerin vergilendirilmesi konusunda benimsediği politikalarını, yalnız başlarına değil, geniş bir uluslararası katılım içinde ele almalarını gerektirmektedir.

2. Bu sorunlar öncelikle, hem ÇUİ hem de vergi idareleri açısından, özellikle ÇUİ grubunun işlemlerinin büyük ölçüde entegre olduğu durumlarda; herhangi bir ÇUİ 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. ÇUİ'ler açısından, bir ülkeden diğerine göre değişebilen yasalara ve idari düzenlemelere uyum sağlama yükümlülüğü, ilave bazı sorunları da beraberinde getirmektedir. Ülkeden ülkeye farklılık gösteren koşullar, bir ÇUİ üzerindeki yükü artırmanın yanısıra, yalnızca tek bir vergilendirme bölgesinde 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 yönünden birtakım sorunlar ortaya çıkmaktadır. Politikalar açısından bakıldığında; ülkelerin, aynı gelir kaleminin birden fazla vergilendirme bölgesinde 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 vergilendirme bölgesinde 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, faaliyet gösterdiği vergi hükümranlık alanında elde etmiş olduğu gelirleri vergi matrahına dâhil edilecektir. ÇUİ'lere uygulandığı biçimiyle bu iki esas, çoğunlukla birlikte kullanılır ve genellikle böyle bir vergilendirme sisteminde ÇUİ 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 indirgenmesi 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 ÇUİ 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 matrahlarının beyanının güvenceye alınması ve çifte vergilendirmenin önlenmesi amaçlarına hizmet etmek, böylelikle de vergi idareleri arasında ortaya çıkabilecek anlaşmazlıkları 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, ayrım 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. ÇUİ'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 ÇUİ'lere uygulanmasında ortaya çıkan sorunların çözümüne yönelik başlıca mekanizmalar da, bu ikili anlaşmalarda yer almaktadır. ÇUİ'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; ilişkili işletmelerin elde ettikleri kârların vergilendirilmesini ve emsallere uygunluk ilkesinin uygulanışını düzenleyen 9'uncu madde; sırasıyla temettüler, faizler ve royalti 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 ÇUİ'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 ÇUİ'lerin vergilendirilmeleri açısından uygulanmasında karşılaşılan en büyük güçlüklerden biri de, vergisel amaçlar için uygun transfer fiyatlarının belirlenmesidir. Transfer fiyatları, bir işletmenin ilişkili işletmelere fiziki malların ve gayrimaddi varlıkların tesliminde ya da hizmetlerin sağlanmasında uyguladığı fiyatlar şeklinde tanımlanabilir. Bu Rehberin amaçları için "ilişkili 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, "ilişkili işletme (ilişkili işletme)" konumunda bulunmaktadırlar. Bu Rehberde ele alınan hususlar, OECD Konseyinin Temmuz 2010 tarihinde kabul ettiği OECD'nin *Model Vergi Anlaşması: Gelirlerin Sınır Ötesi İş Yerlerine Atfedilmesi* (1994) başlıklı raporunun yerini alan *Kârların Sınır Ötesi İş Yerlerine Yönlendirilmesi* Raporu başlıklı raporunda tartışılan "sınır ötesi iş yerleri"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 önemli bir bölümünü, dolayısıyla da vergiye tabi kârlarını belirlediği için, gerek mükellefler, gerekse vergi idareleri açısından oldukça büyük bir önem taşımaktadırlar. Transfer fiyatlandırmasına ilişkin hususlar ilkin, aynı vergi hükümranlık alanı içinde faaliyet gösteren ilişkili işletmeler arasında gerçekleşen işlemler bağlamında ortaya çıkmıştır. Bu Rehber, transfer fiyatlandırmasının uluslararası boyutuna odaklandığından yerel hususları ele almamaktadır. Birden fazla ülkenin vergi hükümranlık alanı söz konusu olduğundan uluslararası hususların zorluk derecesi daha yüksektir ve nitekim bir ülkede yapılan bir transfer fiyatlandırması düzeltmesi, diğer bir ülkedeki bir karşıt düzeltmenin uygunluğunu da gerekli kılar. Ne var ki, diğer ülkenin karşıt düzeltme yapmayı kabul etmemesi durumunda, ilgili ÇUİ grubu kârının bu kısmı üzerinden mükerrer biçimde vergiye tabi tutulacaktır. Böyle bir 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, çok uluslu 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 Çok Uluslu İşletmeler* (1979) ("1979 Raporu") olmaktadır. Diğer raporlarda ise, transfer fiyatlandırmasına ilişkin hususlar özellikli bazı konular bağlamında ele alınmaktadır. Bu raporlar arasında: *Transfer Fiyatlandırması ve ÇUİ'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 [bkz. ÇUİ'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 üzerine 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 ÇUİ'lere yardımcı olmak; böylelikle de gerek vergi idareleri arasındaki, gerekse de ÇUİ ile vergi idareleri arasındaki çatışmaları en aza indirmek ve masraflı dava yolu seçeneğine gidilmesini önlemektir. Rehber; ÇUİ 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 bulunulmaktadır.

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, karşıt düzeltme talebine ilişkin kılavuzluk işlevi sunmaktadır. OECD Model Vergi Anlaşmasının 9'uncu maddesinin ikinci bendinde yer alan yorum, ilgili düzeltme talebinin yapıldığı Devletin, ancak "düzeltilen kâr rakamının, emsaline 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 fiyatlamanın emsaline uygun olmadığını öncelikle kanıtlaması gerekmektedir. Bununla birlikte, böyle bir durumda bile; vergi idaresi, ilgili mükelleflere kontrollü 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, bkz. 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, IV. Bölümde 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. Bölümler gözden geçirilmiş ve IX. Bölüm ilk defa olarak Rehbere eklenmiştir. Düzgün bir şekilde dizayn edilmiş güvenli limanların bazı uyum yükümlülüklerini hafifletebileceği ve mükelleflere daha fazla belirlilik sağlayabileceğini işaret etmek amacıyla güvenli limanlarla ilgili ilkeler 2013 yılında güncellenmiştir. Nihayet bu Rehber, 2015 yılında yayımlanan 8 ila 10 no'lu BEPS Eylemleri hakkında hazırlanan *Transfer Fiyatlandırması Sonuçlarını Değer Yaratmayla Uyumlulaştırma* ve 13 no'lu BEPS Eylemi hakkında hazırlanan *Transfer Fiyatlandırması Belgelendirme ve Ülke Bazlı Raporlama* raporlarında yer alan açıklama ve revizyonları yansıtacak şekilde 2016 yılında büyük oranda güncellenmiştir. Gelecekteki çalışmalarda, işleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanmasına, finansal işlemlerin transfer fiyatlandırması yönüne ve grup içi hizmetlere ağırlık verilecektir. Komite, OECD üyelerinin ve seçilmiş üye olmayan ülkelerin emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasıyla ilgili tecrübelerini daha fazla çalışma gerektirebilecek alanların belirlenmesi amacıyla düzenli olarak gözden geçirmeyi amaçlamaktadır.

Kısaltmalar Listesi

PFA	Peşin fiyatlandırma anlaşmaları
BEPS	Matrah aşındırma ve kâr aktarımı
MKA	Maliyet katılım anlaşmaları
KEYK	Kontrol edilen yabancı kurum
KFY	Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi
ÇVÖA	Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması
G20	G20
DZGV	Değerlemesi zor gayrimaddi varlıklar
KAU	Karşılıklı anlaşma usulü
KAU PFA	Karşılıklı anlaşma usulü kapsamında peşin fiyatlandırma anlaşmaları
ÇUİ	Çok uluslu işletme
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
BEPS 14 No'lu Eylem	2015 BEPS Raporuna ilişkin 14 no'lu Rapor Eylemi, *Anlaşmazlıkların Çözümü Mekanizmalarını Daha Aktif Hale Getirme*
Ar-Ge	Araştırma ve geliştirme
VBDA	Vergi Bilgi Değişim Anlaşması

Kavram Sözlüğü

Peşin fiyatlandırma anlaşması (Advance pricing arrangement)

Peşin Fiyatlandırma Anlaşması (PFA), kontrollü işlemler için belli bir dönem zarfında transfer fiyatlandırmasının belirlenmesine yönelik uygun bir dizi kriteri (örn. 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 ilkesi (Arm's lenght 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 lenght range)

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

İlişkili işletmeler (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, ilişkili işletmeler veya birbiriyle ilişkili işletmelerdir.

Dengeleyici ödeme (Balancing payment)

Normal olarak bir katılımcıdan diğerine, katılımcıların nispi 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.

Karşılaştırılabilirlik analizi (Comparability analysis)

Kontrol edilen bir işlem ile kontrol dışı bir ya da birden fazla işlemin karşılaştırılmasıdır. İşlemler arasındaki farklılıkların herhangi birinin yöntem bazında incelenen unsuru (örn. 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 dışı işlemler karşılaştırılabilirdir.

Karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem (Comparable uncontrolled transaction)

Karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlem, incelemeye tabi kontrol edilen bir işleme emsal teşkil edebilecek iki bağımsız taraf arasında gerçekleştirilen işlemdir. Bu işlem, kontrollü 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 dışı 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 emsaline 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)

Kontrollü 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; uygulanılmasında, ilişkili işletme konumunda olmayan işletmelerin benzer durumlarda kârlarını nasıl bölüştüreceklerini gösteren harici piyasa verilerinden mümkün olduğunca faydalanılmasına çalışılır.

Kontrollü işlemler (Controlled transactions)

İlişkili konumdaki iki işletme arasında gerçekleşen işlemleri ifade etmektedir.

Karşıt 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)

MKA, gayrimaddi varlıkların, maddi varlıkların veya hizmetlerin, bu gayrimaddi varlıklar, maddi varlıklar ve hizmetlerin her bir katılımcının kendi işine fayda yaratacağı anlayışı çerçevesinde, ortak bir şekilde geliştirilmesi, üretilmesi ve elde edilmesine ilişkin risk ve katkıların işletmeler arasında paylaştırılmasına yönelik sözleşmeye dayalı bir 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 tutarıdır.

Maliyet artı yöntemi (Cost plus method)

Kontrol edilen bir işlemde bir mal (varlık) ya da hizmet tedarikçisi tarafından katlanılan maliyetleri kullanan 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 kontrollü işlemin emsal bedeli olarak kabul edilebilir.

Doğrudan yansıtma yöntemi (Direct-charge method)

Belirli grup içi hizmetlere yönelik olarak açıkça tanımlanan bir temel esas alınmak suretiyle doğrudan yansıtma yöntemidir.

Doğrudan maliyetler (Direct costs)

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

İşlev analizi (Functional analysis)

İşlemlerle ilgili taraflarca yüklenilen ekonomik olarak önemli faaliyet ve sorumlulukları, kullanılan veya kullandırılan varlıkları ve üstlenilen riskleri belirlemeyi amaçlayan analizdir.

Global formüllere dayalı bölüşüm (Global formulary apportionment)

Bir çok uluslu işletme (ÇUİ) 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 alma maliyetleri ya da satışların üretim maliyetlerinin düşüldüğü, ancak diğer giderlerin dikkate alınmadığı tutarı ifade etmektedir.

Bağımsız işletmeler (Independent enterprises)

Birbirleriyle ilişkili kişi ilişkisi bulunmayan şirketler, bağımsız işletmelerdir.

Dolaylı yansıtma yöntemi (Indirect-charge method)

Grup içi hizmetlerin bedellerinin, 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 (örn. farklı ürünlerin imalatında kullanılan techizata yönelik hizmet veren bir tamirat bölümünün katlandığı maliyetler).

Grup içi 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)

Pazarlama faaliyetleriyle ilgili olarak, bir malın ya da hizmetin ticari faydasının geliştirilmesine yarayan ve/veya söz konusu malla ilgili önemli bir tanıtım değeri olan bir gayrimaddi varlıktır (6.6 no'lu paragraftaki tanımı itibariyle). Pazarlama amaçlı gayrimaddi varlıklar, duruma bağlı olarak örneğin; ticari marka, ticari unvan, müşteri listeleri, müşteri ilişkileri ve tescilli pazar ve müşteri verileri veya mal ve hizmetlerin müşterilere satış ve pazarlanmasına ilişkin yardımları içerebilir.

Çok uluslu işletme grubu (Multinational enterprise group)

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

Çok uluslu işletme (Multinational enterprise)

Bir ÇUİ 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 sonucu ortaya çıkabilecek çifte vergilendirme sorununu ortadan kaldırmak üzere kullanılabilir.

Net kâr göstergesi (Net profit indicator)

Net kârın uygun temel bir finansal değere (örn. 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 dışı 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 ÇUİ grubu 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 yapmasıdır.

Kâr potansiyeli (Profit potential)

Gelecekteki kârların beklenen seviyesidir. Bazı durumlarda, zarar da söz konusu olabilir. “Kâr Potansiyeli” kavramı genellikle, gayrimaddi varlıkların veya kârlı bir ticari işletmenin devri ya da devam eden sözleşmelerin feshi veya kapsamlı şekilde yeniden müzakeresi halinde, bunların benzer koşullarda bağımsız işletmeler arasında cereyan etmesi halinde doğması muhtemel olan tazmin tutarlarının göz önüne alınması suretiyle, emsal aralıklarının tespitine ilişkin değerleme 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 kontrollü işlemlere) 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 fiyatı 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 seviyede bir kâr elde edebileceği bir tutara karşılık gelecek 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 fiyatı marjı düşülür. Yeniden satış fiyat marjının indiriminden sonra oluşan bakiye, ürünün satın alınmasıyla ilişkilendirilebilen diğer maliyetler (örn. 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 kontrollü 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 değerin 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 işlem (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; düzeltme maksatlı temettüler, öz sermaye katkıları, ya da krediler biçiminde gerçekleşebilir.

Hissedarlık faaliyeti (Shareholder activity)

ÇUİ 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 incelemeleri (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."

Ticari gayrimaddi varlık (Trade intangible)

Pazarlama amaçlı gayrimaddi varlıklar dışında kalan gayrimaddi varlıklardır.

Geleneksel işlem 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 işlemden (ya da III. Bölümde yer alan ilkeler uyarınca bir araya toplanması uygun olan işlemlerden) elde ettiği net kâr marjını, uygun bir veri (örn. 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 kontrollü işlemlerden kaynaklanan kârları inceleyen bir transfer fiyatlandırması yöntemidir.

Kontrol dışı işlemler (Uncontrolled transactions)

Birbirleriyle ilişkili kişi konumunda olmayan bağımsız işletmeler arasında gerçekleşen işlemlerdir.

I. Bölüm

Emsallere Uygunluk İlkesi

A. Giriş

1.1 Bu Bölüm, OECD üyesi ülkeler tarafından uluslararası transfer fiyatlandırması standardı olarak kabul edilen ve vergisel anlamda ÇUİ grupları ve vergi idareleri tarafından uygulanması gereken emsallere uygunluk ilkesinin arka planındaki tartışmalar konusunda bir perspektif sunmaktadır. Tartışmalar ışığında, emsallere uygunluk ilkesinin; uluslararası standart olarak konumu teyit edilerek, uygulanışına ilişkin genel ilkeler belirlenmektedir.

1.2 Bağımsız işletmeler birbirleriyle ticari bir ilişkiye girdiklerinde, aralarındaki ticari ve mali ilişkileri belirleyen koşullar (örn. 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 no'lu 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, pazar fiyatının 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 yükümlülüklerinde 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 birbiriyle çelişen baskılara maruz kalabilirler. Ayrıca, transfer fiyatlandırmasına ilişkin sapmalar, bir ÇUİ grubunda yer alan işletmelerin nakit akışına yönelik gereksinimleri sonucu ortaya çıkabilir. Halka açık bir ÇUİ grubu, özellikle konsolide bazlı raporlamada bulunulmuyorsa, ana işletme düzeyinde yüksek bir kârlılık düzeyi gösterilmesi için kendi ortaklarından baskı görebilir. Bu unsurların tümü transfer fiyatlarını ve bir ÇUİ 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. ÇUİ'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, ÇUİ'lerin yönetimsel 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] İki işletme arasındaki ticari ve mali ilişkilerde oluşan koşullar, tamamen bağımsız bir şekilde birbirleriyle iş yapan bağımsız işletmeler arasında oluşması gereken koşullardan farklılaştığında, bu işletmelerden birisinde oluşması beklenen, fakat bu koşullar dolayısıyla kendini göstermeyen kazanç, söz konusu işletmenin kazancına eklenebilir ve buna göre vergilendirilebilir."

Bağımsız işletmeler tarafından karşılaştırılabilir koşullarda gerçekleştirilecek karşılaştırılabilir işlemlerde (yani karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerde) geçerli olacak şartlar çerçevesinde kârların düzeltilmesini gözeten emsallere uygunluk ilkesi; ÇUİ grubu üyelerinin, tek ve birleşik bir işletmenin ayrılmaz parçaları olarak değil, birbirinden ayrı işlem yapan işletmeler olarak kabul edilmesi yaklaşımını izlemektedir. Ayrı işletme yaklaşımı, ÇUİ 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) Kısmında ve III üncü Bölümde yer almaktadır.

1.7 Karşılaştırılabilirlik faktörünün, bir taraftan güvenirlik, 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 (bkz. 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

- Hesaplara yapılacak herhangi bir yeni kaydın tutarının belirlenmesi için, emsallere uygunluk durumunda tahakkuk edecek kârların belirlenmesi.

1.8 OECD üyesi ülkelerin ve diğer ülkelerin emsallere uygunluk ilkesini benimsemelerinin altında çeşitli nedenler yatmaktadır. Bu nedenlerin en önemlilerinden biri, emsallere uygunluk ilkesinin ÇUİ 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 itibariyle üretimini üstlenen, benzersiz niteliğe sahip gayrimaddi varlıklar ve/veya uzmanlık gerektiren hizmetler sağlayan ÇUİ 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 Kısmında ele alınan işleme dayalı net kâr marjı yönteminin kullanılması dâhil çözümler mevcuttur.

1.10 Emsallere uygunluk ilkesi, ayrı işletme yaklaşımının her zaman ölçek ekonomilerine ve entegre ticari işletmeler tarafından oluşturulan geniş bir yelpazeye yayılan ticari faaliyetlere uygulanamadığı için, bazıları tarafından özünde kusurlu bir ilke olarak görülmektedir. Bununla birlikte, ölçek ekonomilerinden ya da ilişkili işletmeler arasındaki entegrasyondan sağlanan menfaatlerin bölüşümünde uygulanan genel kabul görmüş objektif kriterler bulunmamaktadır. Emsallere uygunluk ilkesine karşı olası alternatifler, aşağıda (C) Kısmında 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 koşullardan 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 itibariyle bir işlem için normal koşulları belirlemiş olsalar bile; ilerleyen zamanda söz konusu koşulların emsallere uygun olduklarını kanıtlamaları gerekebilmektedir (bkz. 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 yapması 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 dışı 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 zorlanmaktadırlar. Emsallere uygunluk ilkesinin genellikle kontrol dışı 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 değerin 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 tarafından yoruma açık değerlendirmelere gidilmesini gerektirir.

B.2 Emsallere uygunluk ilkesine dair uluslararası uzlaşının muhafazası

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 ÇUİ gruplarının üyeleri arasında çoğunlukla vergi idarelerince kabul edilebilir uygun gelir düzeylerinin belirlenmesine vasıta olmaktadır. Nitekim; normal piyasa koşullarının karşılaştırılabilir kıstas olarak benimsenmesi suretiyle, ilişkili 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 uzlaşıyı 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 bir vergi hükümranlık alanında uygun bir vergi matrahının belirlenmesi ve çifte vergilendirmenin önlenmesi hedeflerinin gerçekleştirilebilmesi bakımından pratikte son derece önemlidir. Bu deneyim, mükelleflere daha iyi rehberlik edilmesi ve vergi incelemelerinin daha planlı programlı olarak gerçekleştirilmesi için, 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, bkz. 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 hükümranlık alanlarında uygulanmaya çalışılsa da, ülkeler arasında bugüne kadar uygulanmamıştır.

1.17 Global formüllere dayalı bölüşüm yaklaşımı, bir ÇUİ grubuna ait global konsolide kârların, farklı ülkelerdeki ilişkili işletmeler arasında önceden belirlenmiş bir mekanik formül temelinde dağıtılmasına dayanır. Global formüllere dayalı bölüşüm yaklaşımının uygulanmasındaki üç temel unsur; vergilendirilecek birimin tespiti (örn. bir ÇUİ grubunun bağlı ortaklık ve şubelerinin hangilerinin global vergilendirilebilir kişiliğe dâhil edilmesi 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. Bölümün 3'üncü Kısmında tartışılan işleme dayalı kâr yöntemleriyle karıştırılmamalıdır. Global formüllere dayalı bölüşüm yaklaşımı, kâr tahsisi 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 yöntemi, 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. Bunlar, bir ÇUİ grubunun, gruptaki ilişkili işletmeler arasındaki ilişkinin ticari gerçekliklerini yansıtması bakımından konsolide biçimde ele alınması gerektiğini öne sürerler. Bunlar, ayrı muhasebe yönteminin yüksek düzeyde entegre olmuş 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 önleyen ve tek bir vergilendirmeyi temin eden bir sistemin uygulanmasındaki zorluktur. Bunun başarılmasında, kullanılacak önceden belirlenmiş formül ile söz konusu olan grubun yapısı üzerinde kayda değer ölçüde uluslararası işbirliği ve uzlaşı 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 hâkim olan faaliyet ve unsurlara ilişkin olarak 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 kalacaktırlar. İlgili formülün; gereksiz mali işlemlere girişilmesi, menkullerin kasıtlı olarak yer değiştirilmesi, ÇUİ grubu içinde belirli işletmelerin normalde kontrol dışı 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 Dolayısıyla, global formüllere dayalı bir bölüşüm sistemine geçiş, büyük bir siyasi ve idari karmaşıklığı beraberinde getirecek ve uluslararası vergilendirme alanında gerçekleşmesinin beklenmesi gerçekçi olmayacak bir uluslararası işbirliğini gerekli kılacaktır. Böylesine birçok taraflı işbirliği, ÇUİ'lerin faaliyette bulunduğu 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 (örn. ABD Doları, 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 maliyetlere 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 birimindeki dalgalanmalar 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 artışını 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 belgelendirme 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 uzlaşamadığı durumda daha fazla artacaktır.

1.28 Öte yandan; her bir üyenin satışlarının tespiti ve de özellikle gayrimaddi varlıkları olmak üzere varlıklarının değerlemesi (örn. 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 ÇUİ 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 açısından önemli gelişmeler elde edilmişken, global formüllere dayalı bölüşüm yaklaşımı kapsamında hiçbir güvenilir çözüm sunulmamıştır.

1.29 Global formüllere dayalı bölüşüm yaklaşımı, ÇUİ 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 ÇUİ 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, ÇUİ 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 dâhilinde tutma esnekliğini tam olarak sergilemez.

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

1.31 Global formüllere dayalı bölüşüm, bir ÇUİ 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 ÇUİ genelinde uygulanmadığı sürece konsolide kârın grup üyeleri arasındaki dağıtımına tam anlamıyla bir çözüm sunmamasıdır. Önemli boyuttaki ÇUİ gruplarının işlemlerinin büyüklüğü ve hacmi düşünüldüğünde, tek bir vergi idaresinin gerekli bilgileri toplayarak böyle bir uygulamayı başarıyla yürütmesi kolay olmayacaktır. ÇUİ grubunun bir ya da daha fazla üyesinin ilişkili işletmeleri olan, ancak global formüllere dayalı bölüşüm kapsamındaki vergilendirme bakımından ÇUİ grubu üyesi olmayan kurumlar için; ÇUİ grubunca, her halükârda ayrı muhasebe tutulması istenecektir. Aslında hâlâ, pek çok dâhili ticaret ve muhasebe kuralı emsallere uygun fiyatların uygulanmasını (örn. 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 uzlaşıya desteklerini yinelerler ve global formüllere dayalı bölüşümle temsil edilen, emsallere uygunluk ilkesine karşı ortaya konulan teorik alternatifin reddedilmesi gerektiği konusunda hemfikirdirler.

D. Emsallere uygunluk prensibinin uygulanmasına ilişkin açıklamalar

D.1. Ticari veya finansal ilişkilerin belirlenmesi

1.33 1.6 no'lu paragraf belirtildiği üzere "karşılaştırılabilirlik analizi", emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasının temelini oluşturur. Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması, kontrollü işlemlerdeki şartların, ilişkisiz taraflar arasında karşılaştırılabilir koşullarda gerçekleşen karşılaştırılabilir bir işlemin şartlarıyla karşılaştırılmasına dayanır. Bu tür bir analizin iki temel unsuru vardır: ilk unsur, kontrollü işlemlerin tam ve doğru bir şekilde tanımlanabilmesi için ilişkili işletmeler arasındaki ticari veya finansal ilişkilerin ve bu ilişkilere bağlı koşullar ile önemli ekonomik özelliklerin tespitidir; ikinci unsur, doğru bir şekilde tanımlanan kontrollü işlemler ve önemli ekonomik özelliklerin, ilişkisiz işletmelerdeki emsalleriyle karşılaştırılmasıdır. I. Bölümün bu kısmı, ilişkili işletmeler arasındaki ticari veya finansal ilişkilerin belirlenmesi ve kontrollü işlemlerin doğru bir şekilde açıklanması konusunda kılavuz teşkil etmektedir. Analizin bu ilk unsuru, söz konusu kontrollü işlemin emsaline uygun fiyatlandırılmasına ilişkin ikinci unsurundan farklıdır. II ve III. Bölümlerde, analizin ikinci unsuruna dair açıklamalar yer almaktadır. Kontrollü işleme ilişkin olarak bu Kısımdaki açıklamalar çerçevesinde belirlenen bilgiler, özellikle tipik bir karşılaştırılabilirlik analizi sürecinin 3.4 no'lu paragrafta ele alınan 2 ve 3'üncü adımları bakımından önemlidir.

1.34 İlişkili işletmeler arasındaki ticari veya finansal ilişkilerin ve bu ilişkilere bağlı koşullar ile önemli ekonomik özelliklerin belirlenmesine yönelik tipik süreç, ÇUİ grubunun faaliyet göstermekte olduğu sektörün (madencilik, ecza, lüks mallar) ve bu sektörde iş yapan herhangi bir işletmenin performansını etkileyen faktörlerin çok iyi bilinmesini gerektirir. Sektördeki bir ÇUİ grubuna

dair işletme stratejileri, piyasaları, ürünleri, tedarik zincirleri, gerçekleştirilen temel işlevler, kullanılan maddi varlıklar ve üstlenilen önemli riskler gibi grubun sektördeki performansını etkileyen faktörlere nasıl karşılık verildiğini özetleyen genel bir inceleme, bu bilgilendirmeyi sağlayabilir. Bu bilgi, V. Bölümde tarif edildiği üzere bir mükellefin transfer fiyatlandırması analizini desteklemek amacıyla ana dosyanın bir parçasını oluşturabilir ve ÇUİ grubu üyeleri arasındaki ticari veya finansal ilişkilerin belirlenmesinde müracaat edilecek elverişli bir kaynak olabilir.

1.35 Sürecin devamında ÇUİ grubu içindeki herbir ÇUİ'nin nasıl faaliyet gösterdiğinin belirlenmesi yer alır ve herbir ÇUİ'nin faaliyet türünün (örn. üretim şirketi, satış şirketi) bir analizi yapılır ve birlikte gerçekleştirdikleri işlemlere bakılarak, ilişkili işletmeler arasındaki ticari veya finansal ilişkiler belirlenir. Bağlı işletmeler arasındaki fiili işlemin doğru bir şekilde belirlenmesi, işlemin ekonomik bakımından önemli özelliklerinin analizini gerektirir. Söz konusu önemli özellikler, işlemin şartlarından ve işlemin yapılmasındaki baskın ekonomik koşullardan ibarettir. Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması, ilişkisiz işletmelerin karşılaştırılabilir durumlarda üzerinde anlaşmaya varacağı karşılaştırılabilir işlemlerin koşullarının belirlenmesine bağlıdır. Bu nedenle de kontrol dışı işlemlerle karşılaştırmalar yapılmasından önce; ticari veya finansal ilişkilerin ekonomik özelliklerinin, kontrollü işlemde açığa çıktığı üzere, belirlenmesi son derece önemlidir.

1.36 İşlemlerin gerçek fiili durumunun belirlenebilmesi için ilişkili işletmeler arasındaki ticari veya finansal ilişkilerde tespiti gereken önemli ekonomik özellikler veya karşılaştırılabilirlik faktörleri aşağıdaki şekilde gruplandırılabilir:

- İşleme ilişkin sözleşme koşulları (D.1.1),
- Kullanılan varlıklar, beklenen riskler de dikkate alınmak suretiyle, işlemin taraflarınca üstlenilen fonksiyonlar ve ayrıca bu fonksiyonların tarafların dâhil olduğu ÇUİ grubunun ürettiği değere etkisi, işlemin gerçekleştiği koşullar ve sektör uygulamaları (D.1.2),
- Teslim olunan varlıkların veya sağlanan hizmetlerin özellikleri (D.1.3),
- Tarafların ve tarafların faaliyet gösterdiği piyasanın ekonomik koşulları (D.1.4),
- Tarafların izlediği işletme stratejileri (D.1.5).

Fiiliyattaki işlemin önemli ekonomik özelliklerine ilişkin bu bilgiler, vergi mükellefinin transfer fiyatlandırması analizine destek sağlamak üzere, V.

Bölümde tarif edildiği şekilde yerel dosyanın bir parçası olarak muhafaza edilmelidir.

1.37 Önemli ekonomik özellikler veya karşılaştırılabilirlik faktörleri, transfer fiyatlandırması analizinde iki farklı ancak birbiriyle bağlantılı aşamada kullanılır. İlk aşama kontrollü işlemlerin bu Bölümde yer alan amaçlar doğrultusunda doğru bir şekilde tasnifiyle ilgilidir ve işleme dair; koşullar, ilişkili işletmelerce üstlenilen fonksiyonlar, kullanılan varlıklar, beklenen riskler ve teslim edilen ürünlerin veya sağlanan hizmetlerin türü dâhil özelliklerin bir önceki paragrafta sıralanan kategorilere uygun olarak belirlenmesini kapsar. Yukarıda belirtilen özelliklerden herhangi birinin belirli bir işlemde hangi dereceye kadar ekonomik olarak geçerli olacağı, ilişkisiz işletmeler arasında gerçekleşmesi halinde aynı işlemin şartlarının belirlenmesinde hangi dereceye kadar dikkate alınacağına bağlıdır.

1.38 Bir potansiyel işlemin değerlendirilmesinde bağımsız işletmeler onu, ellerindeki diğer gerçekçi seçeneklerle karşılaştırır ve sadece ticari hedeflerini karşılayacak daha cazip bir alternatif bulamazlarsa bu işleme dâhil olurlar. Diğer bir deyişle bağımsız işletmeler bir işlemi, sadece bir sonraki en iyi seçeneklerinden daha kötü olmamasını bekledikleri durumda tercih ederler. Örneğin bir işletme, diğer potansiyel müşterilerin benzer koşullarda daha fazla ödemeye veya daha fazla fayda sağlayacak koşullarda aynı miktarı ödemeye hazır olduğunu bilmesi durumunda bir bağımsız işletme tarafından ürününe teklif edilen fiyatı kabul etmez. Bağımsız işletmeler, karşı karşıya oldukları gerçekçi seçenekleri değerlendirirken, genellikle bu seçenekler arasındaki ekonomik açıdan geçerli her türlü farklılıkları (risk seviyelerindeki farklar gibi) göz önüne alırlar. Dolayısıyla, işlemin önemli ekonomik özelliklerinin belirlenmesi; kontrollü işlemin doğru bir şekilde açıklanması ve ticari hedeflere ulaşılması bakımından benimsenen işlemden bariz olarak daha cazip olanaklar sağlayan başka bir gerçekçi seçeneğin bulunmadığı yönünde bir karara varılmasında işlemin taraflarınca dikkate alınan özelliklerin neler olduğunun ortaya konulması açısından önemlidir. Böyle bir değerlendirme yapılırken, üçüncü kişilerin karşı karşıya oldukları gerçekçi seçeneklerin değerlendirilmesi tek bir işlemle sınırlı olmaksızın daha geniş kapsamlı ve birbiriyle ilintili ekonomik işlem düzenlemelerini de içerebileceğinden, işlemi daha geniş kapsamlı düzenlemeler çerçevesinde ele almak faydalı veya gerekli olabilir.

1.39 Bir transfer fiyatlandırması analizinde önemli ekonomik özellikler veya karşılaştırılabilirlik faktörlerinin kullanıldığı ikinci aşama, kontrollü işlemin emsaline uygun fiyatının belirlenmesi için kontrollü işlemler ve kontrol dışı işlemler arasında karşılaştırmalar yapılmasına dair III. Bölümde açıklanan

süreçle ilgilidir. Bu tür karşılaştırmaların yapılması için mükellefler ve vergi idarelerinin öncelikle kontrollü işlemlerin önemli ekonomik özelliklerini belirlemeleri gerekmektedir. III. Bölümde açıklandığı üzere kontrollü ve kontrolsüz düzenlemeler arasındaki önemli ekonomik özelliklere ilişkin farklılıklar, karşılaştırılan durumlar arasında karşılaştırılabilirlik olup olmadığının tespiti ve karşılaştırılabilirlik analizinin yapılması için hangi düzeltmelerin yapılması gerektiğinin belirlenmesinde dikkate alınmalıdır.

1.40 Emsallere uygunluk ilkesini uygulayan tüm yöntemlerin dayandırılabileceği yaklaşıma göre, bağımsız işletmeler karşı karşıya oldukları gerçekçi seçenekleri göz önünde bulundurur ve bir seçeneği diğeriyle karşılaştırırken, değerlerini önemli ölçüde etkileyecek farklılıkları dikkate alırlar. Örneğin normalde bir ürünü belli bir fiyattan satın almadan önce bağımsız işletmelerin karşılaştırılabilir koşullarda ve şartlarda aynı ürünü başka bir taraftan daha düşük fiyata satın alıp alamayacaklarını nazara almaları beklenir. Bu nedenle II. Bölümün II. Kısmında da tartışıldığı üzere, karşılaştırılabilir fiyat yönteminde taraflar, kontrollü işleme alternatif başka bir piyasaya başvurmuş olsalardı üzerinde anlaşacakları fiyata dair doğrudan bir tahmin elde etmek üzere kontrollü bir işlemi benzer kontrol dışı işlemlerle kıyaslarlar. Ancak kontrol dışı işlemlerin, ilişkisiz işletmeler arasında geçerli olacak fiyatı önemli ölçüde etkileyecek tüm özelliklerinin karşılaştırılabilir olmaması durumunda; bu yöntem, emsaline uygun işlem uygulamaları için daha az güvenilir bir alternatif oluşturacaktır. Benzer şekilde yeniden satış ve maliyet artı yöntemleri, kontrollü işlemlerden elde edilen brüt kâr marjını benzer kontrol dışı işlemlerden elde edilen brüt kâr marjıyla kıyaslarlar. Bu karşılaştırma, taraflardan birinin aynı fonksiyonları ilişkisiz işletmeler için yerine getirmiş olsaydı elde edebileceği brüt kâr marjına yönelik bir tahmin oluşturulmasını ve böylece söz konusu tarafın talep edeceği bedel ve diğer tarafın da bu fonksiyonlar için ödemeye hazır olacağı bedelin emsaline uygun olarak tahmin edilmesine olanak sağlar. II. Bölümün III. Kısmında açıklandığı üzere diğer yöntemler; ilişkili işletmelerin birinin veya her ikisinin sadece ilişkisiz işletmelerle iş yapmış olsalardı elde edebilecekleri kârın ve buradan hareketle de kaynaklarını kontrollü işlemlerde kullanmalarından ötürü bu işletmeleri tazmin etmeye yönelik emsaline uygun bedelin tahmin edilebilmesi için bağımsız ve ilişkili işletmeler arasında brüt satış kârı gibi kâr göstergelerinin karşılaştırılmasına dayanır. Karşılaştırılan durumlar arasındaki farklılıklar karşılaştırmayı etkileyecek ölçüde önemli olduğunda, karşılaştırmanın güvenilirliğini iyileştirici düzeltmeler mümkün mertebe yapılmalıdır. Düzeltmenin olmadığı sektör ortalama kârları, emsaline uygun fiyatın belirlenmesinde hiçbir şekilde kendi başlarına kullanılamaz.

1.41 Belirli bir fiyatlandırma yöntemi uygulamasında, bu faktörlerin ne ölçüde önem teşkil ettiğine ilişkin tartışma için, II. Bölümde yer alan fiyatlandırma yöntemlerine yönelik değerlendirmelere bakınız.

D.1.1. İşlemin sözleşme koşulları

1.42 Bir işlem, taraflar arasındaki ticari veya finansal ilişkilerin bir sonucu veya ifadesidir. Kontrollü işlemler, tarafların anlaşmaya vardıkları andaki niyetini yansıtacak şekilde, tipik olarak sorumluluk, yükümlülük ve hakların dağılımı, belirlenen risklerin üstlenilmesi ve fiyatlama düzenlemeleri gibi unsurları içeren yazılı sözleşmeler şeklinde resmiyete dökülmüş olabilir. Bir işlem ilişkili işletmeler tarafından yazılı sözleşmeler olarak formüle edildiğinde; söz konusu sözleşmeler, bu işletmelerin arasındaki işlemin ortaya konması ve bu karşılıklı ilişkiden doğan sorumlulukların, risklerin ve öngörülen sonuçların aralarında dağıtımına ilişkin olarak anlaşmaya varıldığı esnadaki niyetin belirlenmesi bakımından başlangıç noktasını oluştururlar. Bir işlemin koşulları, yazılı sözleşmelerin dışında tarafların karşılıklı yazışmalarında da bulunabilir.

1.43 Bununla birlikte yazılı sözleşmeler tek başlarına, transfer fiyatlandırması analizinin yapılması konusunda gereken tüm bilgiyi sağlamak ya da ilgili anlaşma koşullarına dair yeteri kadar ayrıntılı bilgi vermek konusunda büyük ihtimalle yeterli gelmeyecektir. Diğer dört kategorideki (bkz. 1.36 no'lu paragraf) ekonomik bakımından önemli özelliklere - Kullanılan varlıklar ve beklenen riskler de dikkate alınarak işlemin taraflarının her biri tarafından üstlenilen fonksiyonlarla birlikte aktarılan varlıkların veya sağlanan hizmetlerin özellikleri, tarafların ve tarafların faaliyet yürüttüğü piyasanın ekonomik koşulları ve tarafların izlediği işletme stratejileri- dair ticari veya finansal ilişkiler vasıtasıyla ortaya çıkan kanıtların hesaba katılması için daha fazla bilgiye ihtiyaç duyulacaktır. Tüm beş kategorideki ekonomik bakımından önemli özellikler, hep birlikte değerlendirildiğinde, ilişkili işletmelerin fiiliyattaki ilişkisine dair bir kanıt sağlayabilir. Bu kanıt, kullanışlı ve tutarlı bilgi sağlamak suretiyle yazılı sözleşmelerin içeriklerini anlaşılabilir kılabilir. Şayet sözleşme, açık veya üstü kapalı olarak işlemin ekonomik özelliklerinden bahsetmiyor (yorumlanmasında başvurulabilecek geçerli ilkeler de göz önünde bulundurularak) ise; söz konusu sözleşmeden elde edilen tüm bilgiler, transfer fiyatlandırması analizi amaçları doğrultusunda bu özellikleri ifşa eden kanıtlarla desteklenmelidir.

1.44 Aşağıdaki örnek, fiiliyattaki ticari veya finansal ilişkilerin belirlenmesine yönelik olarak yazılı sözleşme koşullarının açıklanması ve desteklenmesine ilişkindir. P Şirketi, P Ülkesinde yerleşik bir ÇUİ grubunun ana şirketidir. S Ülkesinde yerleşik S Şirketi, P Şirketinin yüzde yüz iştiraki olan bağlı

şirketidir ve P Şirketinin markalı ürünlerinin S Ülkesi piyasasındaki temsilcisi olarak hareket etmektedir. P ve S Şirketleri arasındaki temsilcilik sözleşmesi, tarafların S Ülkesinde yapacakları pazarlama ve reklam faaliyetleri konusunda hüküm içermemektedir. Önemli ekonomik özelliklerin ve bilhassa üstlenilen fonksiyonların analizi, S Şirketinin, marka bilinirliğini artırmak için S Ülkesinde yoğun bir medya kampanyası düzenlemiş olduğunu ortaya koymaktadır. Bu kampanya, S Şirketi açısından önemli bir yatırım teşkil etmektedir. Tarafların faaliyetlerini yürütme şekilleri göstermektedir ki yazılı sözleşme, taraflar arasındaki ticari veya finansal ilişkileri tam anlamıyla yansıtmayabilmektedir. Bu nedenle analiz, yazılı sözleşmede kayıt altına alınan koşullarla sınırlı olmamalı, tarafların faaliyetlerini yürütmelerine ilişkin S Şirketinin medya kampanyası benzeri daha başka bulguların mevcudiyeti de araştırılmalıdır.

1.45 İşlemin önemli ekonomik özellikleri, ilişkili işletmeler arasındaki yazılı anlaşmayla uyumlu değil ise; fiiliyattaki işlem genellikle, transfer fiyatlandırması analizinin gayesi bakımından, tarafların yürüttükleri faaliyetlerin yansıttığı ekonomik özelliklere göre belirlenir.

1.46 İlişkisiz işletmeler arasındaki işlemlerde taraflar arasındaki menfaat ayrışması şunları sağlar: (i) Sözleşme şartlarının her iki tarafın da menfaatlerini yansıtacak şekilde kararlaştırılmasını, (ii) Tarafların normal olarak birbirlerinin sözleşme koşullarına uymalarını takip etmesini (iii) Sözleşme şartlarının genellikle sadece her iki tarafın da menfaatine olması durumunda göz ardı edilebilmesini veya değiştirilebilmesini. Bağlı işletmeler söz konusu olduğunda böylesi bir menfaat ayrışması hiç olmayabilir veya olsa da sadece ve ağırlıklı olarak sözleşme şartları aracılığıyla değil, kontrol ilişkisinin mümkün kıldığı yol ve yöntemlerle idare edilebilir. Bu nedenle, ilişkili işletmeler arasında ticari veya finansal ilişkiler incelenirken; tarafların fiiliyattaki hareketlerinin yansıttığı düzenlemelerin herhangi bir yazılı sözleşmenin koşullarına yeteri kadar uyumlu olup olmadığının veya ilişkili işletmelerin fiiliyattaki hareketlerinin sözleşme koşullarının yerine getirilmediğini gösterip göstermediğinin, bu koşulların işlemi tam anlamıyla yansıtıp yansıtmadığının, işletmeler tarafından işlemin nitelendirme veya isimlendirmesinin doğru bir şekilde yapılıp yapılmadığının veya gerçeğe aykırı olup olmadığının incelenmesi öncelikli olarak önem arz etmektedir. Fiili durum, sözleşmenin önemli ekonomik özelliklerine ilişkin maddeleriyle tam olarak uyum göstermediğinde, gerçekte var olan işlemin belirlenmesi amacıyla daha ayrıntılı analiz yapılması gerekmektedir. Sözleşme maddeleri ile ilişkili işletmelerin birbirlerine karşı fiili yaklaşımları arasında önemli farklılıklar olduğunda, fiili işlem nihai olarak; fiili olarak üstlenilen fonksiyonlar, fiili olarak kullanılan varlıklar ve fiili olarak üstlenilen riskler dikkate alınarak doğru bir şekilde belirlemelidir.

1.47 Bağlı işletmeler arasında hangi işlemin kararlaştırılmış olduğuna dair bir şüphe var ise işlemin önemli ekonomik özelliklerinin sağladığı tüm bulguların dikkate alınması gerekir. Bunu yaparken de işletmeler arasındaki işlemlerin şartlarının zaman içinde değişikliğe uğrayabileceği unutulmamalıdır. Bir işlemin şartlarında değişiklik olduğunda bu değişikliğin orijinal işlemin yerine değişim tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yeni bir işlemin geçip geçmediği veya bu değişimin, orijinal işlemdeki tarafların niyetlerini yansıtıp yansıtmadığının belirlenmesi için değişikliği çevreleyen koşulların incelenmesi gerekir. İşlemin ortaya çıkaracağı sonuçlara ilişkin ortaya çıkan bilgiden kaynaklı bir değişim olup olmadığına da özellikle dikkat edilmelidir. Riskin yaratacağı sonuçlar bilindiğinde tahminde yapılan değişiklikler, yeni risk tahminine dâhil edilmez çünkü 1.78 no'lu paragrafta açıklandığı üzere bu noktada artık bir risk söz konusu değildir.

1.48 Aşağıdaki örnek, yazılı sözleşme koşulları ve tarafların icraatları arasındaki farkı göstermekte ve işlemi şekillendirenin, tarafların fiili uygulamaları olduğunu ortaya koymaktadır: S Şirketi, P Şirketinin %100 iştiraki olan ilişkili işletmesidir. Taraflar, P Şirketinin, S Şirketinin işlerinde kullanılmak üzere S Şirketine fikri mülkiyet lisansı sağladığı bir yazılı sözleşme imzalamışlardır; S Şirketi, P Şirketinin lisansına karşılık telif ücreti ödemektedir. Diğer önemli ekonomik özellikler ve özellikle üstlenilen fonksiyonların sağladığı veriler, P Şirketinin S Şirketi için satış yapmak üzere üçüncü taraflarla müzakereler yaptığını, S Şirketine müşterilerine sözleşmede belirtilen satışları yapabilmesi için teknik destek sağladığını ve S Şirketinin müşteri anlaşmalarını yerine getirebilmesi için düzenli olarak eleman sağladığını ortaya koymaktadır. Müşterilerin çoğunluğu, sözleşme çerçevesinde ücret S Şirketine ödenecek olmasına rağmen P Şirketinin de S Şirketiyle birlikte sözleşme tarafı olması konusunda talepte bulunmaktadır. Ticari veya finansal ilişkilerin analizi, S Şirketinin P Şirketinden önemli bir destek olmadıkça müşterilere anlaşma kapsamındaki hizmetleri sunamayacağını ve kendi kapasitesini de geliştirmekte olmadığını göstermektedir. Anlaşma çerçevesinde P Şirketi, S Şirketine bir lisans vermiş olmakla birlikte S Şirketinin işletme risklerini ve çıktılarını kontrol etmekte ve risk ve fonksiyonu lisanslama anlaşmasına uygun olarak transfer etmemiş olup lisans veren değil, yönetici olarak hareket etmektedir. P Şirketi, S Şirketi arasındaki işlemler, yalnızca yazılı sözleşme hükümlerine göre tespit edilmemelidir. Bunun yerine işlemin gerçek mahiyeti; fiiliyattaki fonksiyonları, kullandıkları varlıklar ve üstlendikleri riskler çerçevesinde tarafların icraatlarına göre belirlenmelidir.

1.49 Yazılı koşulların olmaması durumunda fiili işlemin, işleme dair ekonomik özelliklerin tanımlanmasıyla ortaya konan icraata dair bulgulardan yapılan çıkarsamalarla tespiti gerekir. Bazı durumlarda ticari veya finansal ilişkilerin fiili sonucu, ÇUİ tarafından bir işlem olarak tanımlanmamış olabilir ancak yine de bir maddi değerin transferiyle sonuçlanabilir ki bu durumda söz konusu işlemin şartlarının tarafların icraatlarından tespit olunması gerekmektedir. Örneğin teknik yardım sağlanmış, planlı ortak eylemler sonucu sinerji yaratılmış (D.8 ayrımında tartışıldığı üzere), veya geçici işgücü tedariki ya da sair yolla know-how desteği sağlanmış olabilir. Bu ilişkiler, ÇUİ tarafından tanımlanmamış, diğer bağlantılı işlemlerin fiyatlamasına yansıtılmamış, yazılı sözleşmelerle resmiyet kazanmamış ve muhasebe sistem kayıtlarına girilmemiş olabilir. İşlemin resmiyet kazanmadığı durumlarda, işlemin tüm unsurları; fiilen üstlenilen fonksiyonlar, fiilen kullanılan varlıklar, üstlenilen riskler gibi tarafların icraatlarından elde edilecek bulgulardan tespit olunmalıdır.

1.50 Aşağıdaki örnek, ÇUİ tarafından tanımlama yapılmadığında fiiliyattaki işlemin belirlenmesine ilişkindir: P Şirketi ve onun bağlı şirketleri arasındaki ticari veya finansal ilişkiler incelendiğinde, bu bağlı şirketlerin P Şirketince tutulan bağlantısız bir taraftan hizmet aldığı görülmektedir. P Şirketi hizmetlerin bedelini ödemekte, bağlı şirketler bu bedeli P Şirketine doğrudan ya da bir başka işlemin fiyatlandırılması aracılığıyla dolaylı yoldan ödememektedir ve P Şirketiyle bağlı şirketleri arasında bir hizmet sözleşmesi mevcut değildir. Sonuç olarak bağlı şirketlere bağımsız tarafın hizmet sunmasının yanı sıra, P Şirketi ve bağlı şirketleri arasında ticari veya finansal ilişkiler bulunmaktadır ve bu ilişkilerle P Şirketinden bağlı şirketlerine potansiyel değer aktarılmaktadır. Tanımlanan işlemin şart ve koşullarının, ticari veya finansal ilişkilerin mahiyetine dair önemli ekonomik özelliklerinden hareketle yapılan analiz neticesince belirlenmesi gerekir.

D.1.2. İşlev analizi

1.51 İki ilişkisiz işletme arasındaki işlemlerde işlem bedeli genellikle, her bir işletmenin gerçekleştirmiş olduğu fonksiyonları (kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler dikkate alınarak) yansıtacaktır. Bu nedenle, kontrollü işlem tanımlanırken ve kontrollü ile kontrol dışı işlemler veya işletmeler arasındaki karşılaştırılabilirlik belirlenirken, bir işlev analizi yapılması gereklidir. Bu analiz, işlemin taraflarınca üstlenilen ekonomik bakımdan önemli faaliyetler ve sorumlulukları, kullanılan veya katkıya sunulan varlıkları, üstlenilen riskleri tespit etmeye çalışır; tarafların fiilen yaptıklarına ve sağladıkları yetkinliklere odaklanır. Söz konusu faaliyet ve yetkinlikler, işletme stratejisi ve risklerine dair kararlar dâhil karar verme işlevini kapsar. Bu nedenle, ÇUİ grubunun yapısı ve

organizasyonunun ve bunların ÇUİ'nin faaliyet akışını nasıl etkilediklerinin anlaşılması faydalı olacaktır. Bir bütün olarak grup tarafından değerin nasıl oluşturulduğunun, ilişkili işletmelerin üstlendiği fonksiyonların grubun geri kalanıyla bağımlılığının ve ilişkili işletmelerin değer yaratma sürecine nasıl katkı sağladığının anlaşılması özellikle önemlidir. Her bir tarafın fonksiyonlarını yerine getirirken karşı karşıya oldukları yasal hak ve yükümlülüklerin belirlenmesi de gerekli olacaktır. İşlemin bir tarafının diğerine göre daha fazla fonksiyon üstlenmesi durumunda; burada önemli olan, sıklığı, yapısı ve değeri itibariyle bu fonksiyonların taraflar açısından taşıdığı ekonomik önem olacaktır.

1.52 Tarafların fiili katkıları, yetkinlikleri ve diğer özellikleri, potansiyel iş imkânlarını etkileyebilir. Örneğin bir ilişkili işletme, gruba lojistik hizmetleri sağlamaktadır. Lojistik şirketinin, herhangi bir bölgede arzla ilgili bir sıkıntı yaşanması ihtimaline karşı pek çok bölgede yedek stok barındıran depolar bulundurması gerekmektedir. Bölgelerin birleştirilmesi ve aşırı kapasitenin azaltılması suretiyle daha fazla verimlilik sağlanması alternatifi mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle ilişkili işletmenin fonksiyon ve varlıkları bağımsız bir işletmeden, eğer ki bu hizmet sağlayıcısı arzda sorun yaşanma riskinin azaltılmasına yönelik aynı kapasiteyi teklif etmemişse, farklı olabilecektir.

1.53 Bu nedenle ticari veya finansal ilişkilerin ekonomik önem taşıyan özelliklerin belirlenmesi sürecinde; tarafların kapasiteleri, bu kapasitelerin tarafların ciddi iş alternatiflerini nasıl etkilediği ve potansiyel karşılaştırılabilir emsallere uygun düzenlemelerde de benzer kapasitelerin bulunup bulunmadığı dikkate alınmalıdır.

1.54 İşlev analizi; fabrika ve teçhizat gibi kullanılan varlığın cinsini, kıymetli gayrimaddi varlıklar, mali varlıklar gibi varlık türlerinin kullanımını ve yaş, piyasa değeri, lokasyon, mevcut mülkiyet hakkı koruması gibi kullanılan varlıkların muhteviyatını dikkate almalıdır.

1.55 İşlev analizi, ÇUİ grubunun büyük ölçüde entegre fonksiyonlarının çeşitli grup şirketleri arasında bölünmüş olduğunu gösterebilir. Bölünmüş faaliyetler önemli ölçüde birbirine bağımlı olabilir. Örneğin; lojistik, depolama, pazarlama ve satış fonksiyonlarının farklı tüzel kişilere dağıtılması, bu bölünmüş faaliyetlerin verimli etkileşimi için ciddi bir koordinasyon sağlanmasını gerektirebilir. Satış faaliyetleri, genelde pazarlamaya büyük ölçüde bağımlılık gösterir ve pazarlama faaliyetlerinin beklenen etkisiyle birlikte satışların başarıyla gerçekleştirilmesi, stoklama süreci ve lojistik kapasitesiyle uyumlaşmayı gerektirecektir. İhtiyaç duyulan bu uyum, bölünmüş faaliyetleri yerine getiren ilişkili işletmelerin bazıları veya tümü tarafından, ayrı ayrı veya birleşik

koordinasyon fonksiyonları aracılığıyla gerçekleştirebilir. Risk, tüm tarafların katkılarıyla azaltılabilir veya risk azaltma faaliyetleri büyük ölçüde koordinasyon fonksiyonu aracılığıyla yerine getirilebilir. Başka bir ifadeyle, bölünmüş faaliyetlerde ticari veya finansal ilişkileri tanımlayacak işlev analizi yürütülürken bu faaliyetlerin büyük ölçüde birbirine bağımlı olup olmadığının ve şayet öyle ise bağımlılığın mahiyeti ve bağlı şirketlerin katkı sağladığı ticari faaliyetin nasıl koordine edildiğinin belirlenmesi önemlidir.

D.1.2.1. Ticari veya finansal ilişkilerde risk analizi[1]

1.56 Risklerin fiilen üstlenimi, fiyatları ve ilişkili işletmeler arasındaki işlemlerin diğer koşullarını etkileyecek olması nedeniyle her bir tarafın üstlendiği maddi riskler tanımlanmadıkça ve dikkate alınmadıkça işlev analizi eksik kalır. Serbest piyasada genellikle riskteki artış beklenen getiri artışıyla karşılanmaktadır; bununla birlikte riskin gerçekleşme derecesine bağlı olarak fiili getiri artabilir veya artmayabilir. Bu durumda riskin düzeyi ve üstlenimi, bir transfer fiyatlandırması analizinin sonucunun belirlenmesine etki eden önemli ekonomik özelliklerdendir.

1.57 Risk, işletme faaliyetlerinin doğasında mevcuttur. İşletmeler, kâr elde etme fırsatları aradıkları için ticari faaliyetlerini yürütürler ancak bu fırsatlar belirsizlik içerirler, öyle ki fırsatlar için gerekli kaynaklar tahminleri aşabilir veya öngörülen getiriler sağlanamayabilir. Risklerin belirlenmesi, fonksiyonların ve varlıkların tanımlanmasıyla paralellik arz eder ve ilişkili işletmeler arasındaki ticari veya finansal ilişkilerin tanımlanması ve işlem veya işlemlerin doğru bir şekilde ortaya konulması sürecinin ayrılmaz bir parçasıdır.

1.58 Ticari bir fırsatla ilişkili risklerin yüklenimi, söz konusu fırsatın serbest piyasadaki kâr potansiyelini etkiler ve anlaşma tarafları arasındaki risklerin paylaşımı, faaliyet sonucu ortaya çıkan kâr veya zararın işlemin fiyatlandırılması yoluyla emsaline uygun olarak nasıl dağıtıldığını etkiler. Bu

1 Bu Bölüm ve özellikle de riske ilişkin bu Kısımdaki açıklamalar, herhangi belli bir endüstri sektörüne yönelik değildir. Riskleri taşıyan tarafın bunlarla etkin biçimde baş etme yetkinliğinin bulunması gerektiği temel yaklaşımı, sigorta, bankacılık ve diğer finansal hizmetler faaliyetlerinde geçerli olup; regülasyona tabi bu sektörlerin riske dair düzenlemeleri ve risklerin nasıl tanımlanacağı, ölçüleceği ve raporlanacağına dair kuralları izlemeleri gerekmektedir. Regülasyona tabi işletmeler için risk dağıtımında regülasyon yaklaşımı ve Kârın İş Merkezlerine Dağıtımına İlişkin OECD'nin 2010 yılı Raporundaki finansal hizmetler faaliyetine özgü transfer fiyatlandırması açıklamalarına yönelik uygun referanslar dikkate alınmalıdır.

nedenle kontrollü ve kontrol dışı işlemler arasında ve kontrollü ve kontrolsüz taraflar arasında karşılaştırmalar yaparken; hangi risklerin üstlenildiğinin, bu risklerin üstlenimi veya etkileriyle ilgili hangi fonksiyonların yerine getirildiğinin ve bu risklerin, işlemin hangi tarafı ya da taraflarınca üstlenildiğinin analizi yapılmalıdır.

1.59 Bu Kısım ilgili risklerin açıklıkla belirlenmesine yardımcı olmak üzere, bir transfer fiyatlandırması analizine ilişkin olarak riskin yapısı ve kaynağına ilişkin rehberlik sağlamaktadır. Ayrıca bu Kısımda, emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde risk üstlenimine dair açıklamalar yer almaktadır. Fonksiyonları, varlıkları ve riskleri içeren işlev analizinin bir parçası olarak risklerin analizine ilişkin bu Kısımdaki ayrıntılı açıklamalar, risklerin fonksiyonlar ya da varlıklardan daha önemli olduğunun bir göstergesi olarak yorumlanmamalıdır. Belli bir işlemdeki fonksiyonların, varlıkların ve risklerin ehemmiyeti, ayrıntılı bir işlev analizi aracılığıyla belirlenmesi gerekir. Risklere ilişkin kapsamlı açıklamalar, risklerin yarattığı pratik güçlükleri yansıtmaktadır: İşlemdeki risklerin tanımlanması, fonksiyonlar veya varlıklardan daha güç olabilir ve bir işlemdeki belli bir riski hangi ilişkili işletmenin üstlendiğinin belirlenmesi dikkatli bir analiz yapılmasını gerektirebilir.

1.60 Fiili işlemi riskle bağlantılı olarak açıklamak üzere, bu Kısmın geri kalanında yer verilen kontrollü bir işlemdeki riskin analizi sürecindeki adımlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

1) Ekonomik önemi olan risklerin net bir şekilde belirlenmesi (bkz. D.1.2.1.1).

2) Net bir şekilde belirlenmiş, ekonomik önem taşıyan risklerin ilişkili işletmeler tarafından, işleme ilişkin sözleşme kapsamında nasıl üstlenildiğinin belirlenmesi (bkz. D.1.2.1.2).

3) Net bir şekilde belirlenmiş, önemli ekonomik risklerin üstlenilmesi ve yönetimi konusunda işlemin tarafı olan ilişkili işletmelerin nasıl hareket ettiklerinin ve özellikle hangi işletme veya işletmelerin kontrol fonksiyonlarını ve risk azaltma fonksiyonlarını yerine getirdiğinin, hangi işletme veya işletmelerin risk gerçekleşmesinin olumlu veya olumsuz sonuçlarıyla karşı karşıya kaldığının ve hangi işletme veya işletmelerin riski üstlenecek finansal kapasiteye sahip olduğunun işlev analizi aracılığıyla belirlenmesi (bkz. D.1.2.1.3).

4) 2'nci ve 3'üncü adımlar, kontrollü işlemdeki risklerin üstlenilmesi ve yönetimiyle ilgili bilgi edinilmesine ilişkindir. Bir sonraki adım, edinilen bilginin yorumlanması ve sözleşme çerçevesinde risklerin üstlenilmesinin ilişkili işletmelerin faaliyetleri ve diğer faktörlerle uyumlu olup olmadığının saptanmasına yönelik olarak; (i) ilişkili işletmelerin Kısım D.1.1'deki ilkeler çerçevesinde sözleşme koşullarını yerine getirip getirmediğinin ve (ii) riski üstelenen tarafın (i)'de incelendiği üzere risk üzerinde kontrol sağlayıp sağlamadığının ve riski üstlenecek finansal kapasiteye sahip olup olmadığının analiz edilmesidir (bkz. D.1.2.1.4).

5) 1-4(i) adımlar kapsamında riski üstlenen tarafın riski kontrol etmemesi veya riski üstlenecek finansal kapasiteye sahip olmaması durumunda Rehberin riskin dağıtımına ilişkin açıklamaları uygulanır (bkz. 1.2.1.5).

6) Rehberin D.1 kısmında yer alan açıklamalarda belirtilen tüm önemli ekonomik özelliklerinin ortaya koyduğu sonuçların dikkate alınmasıyla tam olarak tespit olunan fiiliyattaki işlem, daha sonra riskin üstlenilmesine dair finansal ve diğer sonuçlar hesaba katılarak, uygun bir dağıtım yapılmak ve risk yönetimi fonksiyonlarının bedelinin uygun bir şekilde karşılanması suretiyle fiyatlandırılmalıdır (bkz. D.1.2.1.6).

1.61 Bu Kısımda, önceden açıklanması ve tanımlanması gereken terimlere referanslar yapılmaktadır. "Risk yönetimi" terimi, ticari faaliyetle ilişkili riskin değerlendirilmesi ve buna karşılık verilmesi fonksiyonu manasında kullanılmaktadır. Risk yönetimi, şu üç unsurdan oluşur: (i) risk taşıyan bir fırsatın alınması, ötelenmesi veya reddedilmesine ilişkin karar alma ve alınan kararın icrası yeteneği; (ii) fırsatla ilişkili risklere karşılık verilip verilmeyeceğinin veya nasıl karşılık verileceğine ilişkin karar alma ve alınan kararın icrası yeteneği; (iii) riski azaltma yeteneği, diğer bir ifadeyle risk sonuçlarını etkileyecek önlemler alma ve bunları uygulama yeteneği.

1.62 Risk yönetimi fonksiyonlarından bazıları sadece ticari imkânların yaratılması ve takibine yönelik faaliyetlerde bulunan ve varlıkları kullanan tarafça yerine getirilebilirken, diğer bazıları farklı bir tarafça da üstlenebilir. Risk yönetiminin muhakkak, kârı optimize edecek faaliyet icrasından ayrı tutulan, farklı ücretlendirmeye tabi bağımsız bir fonksiyon olarak düşünülmemesi gerekir. Örneğin, geliştirme faaliyetleri kapsamında gayrimaddi varlıkların geliştirilmesi, geliştirme faaliyetinin yüksek ve eş anlı standartlarla icrasıyla risklerin mümkün mertebe azaltılmasını kapsayabilir; belli bazı riskler, başlı başına geliştirme fonksiyonunun icrasıyla azaltılabilir. Örneğin ilişkili işletmeler arasındaki yazılı

sözleşme, bu Kısımda ortaya konan gerekliliklere uygun bir Ar-Ge sözleşmesi ise; geliştirme faaliyeti kapsamında gerçekleştirilen risk azaltma fonksiyonlarının ücretlendirilmesi, emsaline uygun hizmet ödemelerine dâhil edilecektir. Gayrimaddi varlık riskinin ne kendisi, ne de bu riskin beraberinde ortaya çıkan gelir, hizmet sağlayıcısına yüklenmeyecektir. (bkz. Örnek-1 1.83 no'lu paragraf).

1.63 Risk yönetimi, riskin üstlenilmesiyle aynı şey değildir. Riskin üstlenilmesi, üstlenecek olan tarafın, riskin olumlu ve olumsuz sonuçlarıyla birlikte söz konusu risk gerçekleşirse ortaya çıkabilecek finansal ve diğer muhtemel sonuçları üstlenmesi anlamını taşır. Risk yönetimi fonksiyonlarının bir kısmını üstlenen bir taraf, yönetim faaliyetlerine konu olan riski üstlenmese de risk üstlenen tarafın talimatı doğrultusunda risk azaltma fonksiyonlarını yerine getirmek üzere görevlendirilebilir. Örneğin malların geri çağrılmasına yönelik risklerin azaltılmasında, belirli bir üretim süreci boyunca riski üstlenen tarafın belirlediği şekilde kalite kontrolünün yönetilmesi fonksiyonu başka bir tarafın sorumluluğuna bırakılabilir.

1.64 Riski üstlenmeye yönelik finansal kapasite, gerekli finansmana; riski üstlenmek veya ertelemek, risk azaltma fonksiyonlarının maliyetini karşılamak ve risk gerçekleşirse doğuracağı sonuçlara katlanmak üzere, erişim olarak tanımlanabilir. Riski üstlenen tarafın risk fonlamasına erişiminde, riskin gerçekleşmesi durumunda beklenen maliyetleri karşılayacak ek likidite için gerçekçi biçimde kullanılabilecek varlık ve opsiyonlar da hesaba katılır. Bu değerlendirme bu Kısımda belirtilen ilkeler çerçevesinde ortaya konulması gerektiği üzere, riski üstlenen tarafın ilişkili işletmeyle aynı koşullar altında çalışan ilişkisiz bir taraf gibi hareket ettiği temeline dayanarak yapılmalıdır. Örneğin gelir getirici bir varlığa ilişkin hakların kullanımı, söz konusu taraf açısından fonlama olanakları yaratabilir. Riski üstlenen tarafa riskle bağlantılı fon ihtiyaçlarını kullanmak üzere grup içi fon sağlanması durumunda fonlamayı sağlayan taraf finansal riski üstlenebilir, ancak sadece fonlamayı sağlamasının sonucu olarak ek fonlama ihtiyacı yaratan özel bir risk üstlenmez. Bir riski üstlenmeye ilişkin finansal kapasitenin mevcut olmaması durumunda; riskin yüklenimi, 5'inci adımda açıklandığı üzere ayrıca değerlendirilir.

1.65 Risk üzerinde kontrol, 1.61 no'lu paragrafta belirlenen risk yönetimi unsurlarının ilk ikisini kapsar; (i) risk taşıyan bir fırsatla ilgili yararlanma, erteleme veya red kararlarını alma ve icra etme yeterliliği ve (ii) bu fırsatın beraberinde getirdiği risklere karşılık verilip verilmeyeceği veya nasıl karşılık verileceğine dair kararlar alabilme ve icra etme yeterliliği. İlgili tarafın riskleri kontrol etmek için, (iii)'de belirtilen günlük risk azaltma fonksiyonunu icra etmesi zorunlu değildir. Bu tür günlük risk azaltmalarına ilişkin hizmetler, 1.63 no'lu

paragrafta anlatıldığı üzere dışarıdan da alınabilir. Bununla birlikte bu hizmetin dışarıdan sağlandığı durumlarda risk kontrolü, dışarıdan sağlanan hizmetin hedeflerinin belirlenmesine, risk azaltma fonksiyonlarının üstlenicisinin atanması yönünde karar alınmasına, hedeflerin doğru bir şekilde karşılanıp karşılanmadığının değerlendirilmesine ve gerektiğinde bu arz sağlayıcısıyla yapılan sözleşmenin değiştirilmesine veya iptaline karar verilmesine yönelik kapasitenin varlığını ve filli kullanımını gerektirir. Kontrolün bu tanımına uygun olarak; bir risk üzerinde kontrol sağlayabilmesi için ilgili tarafın yukarıda açıklanan kapasite ve fonksiyonel performansa sahip olması gerekir.

1.66 Belirli bir riske dair karar alma ve uygulama yeterliliği, alınacak kararın öngörülebilir olumlu ve olumsuz sonuçlarıyla işletmenin faaliyetleri üzerindeki sonuçlarının değerlendirilmesi için gerekli bilginin analizine dayanarak riskin anlaşılmasını içermektedir. Karar vericilerin, alınacak karara özgü riske dair yeterlilik ve deneyimi haiz olmaları ve kararlarının işletme faaliyetleri üzerinde yaratacağı etki hakkında bilgi sahibi olmaları gerekir. Karar vericilerin ayrıca karar verme sürecini desteklemek üzere riske ilişkin bilgilere, kendileri toplamak veya yetkilerini kullanarak bunları belirlemek ve elde etmek suretiyle, erişimlerinin olması gerekir. Bunu yaparken karar vericilerin; bilgilerin toplanması ve analizi amaçlarını belirlemeye, bilgi toplayacak ve analiz edecek tarafı görevlendirmeye, doğru bilginin toplanıp toplanmadığını ve analizlerin doğru bir şekilde yapılıp yapılmadığını değerlendirmeye ve gerektiğinde söz konusu hizmet sağlayıcıyla olan sözleşmeyi değiştirmeye veya sonlandırmaya yönelik kararlar alma ve bunları uygulama kapasitesi olmalıdır. Ne sadece karar alma sonucunun örneğin farklı yerlerde ve zamanlarda alınan kararların yönetim kurulu toplantılarında resmi onayı veya ilgili karara ilişkin belgelerin imzalanması şeklinde resmileştirilmesi, ne de risk için geçerli politika ortamının oluşturulması (bkz. 1.76 no'lu paragraf) risk üzerinde kontrol sağlandığını göstermeye yetecek bir karar alma fonksiyonunun yerine getirildiğini gösterir.

1.67 Riskin kontrolüne dair referansların, mutlaka risk üzerinde etki oluşturulabileceği veya belirsizliğin ortadan kaldırılabileceği anlamına gelmesi gerekmez. Bazı riskler üzerinde etki oluşturulamayabilir ve bunlar belli bir ticari faaliyeti üstlenen tüm işletmeler için genel bir durum teşkil ederler. Örneğin genel ekonomik koşullar veya mal fiyatları döngüsüyle bağlantılı riskler tipik olarak bir ÇUİ grubunun etki alanının ötesindedir. Bunun yerine risk üzerindeki kontrol; riski alma hakkında ve örneğin yatırımların zamanlaması, kalkınma programlarının yapısı, pazarlama stratejilerinin oluşturulması veya üretim düzeylerinin belirlenmesi gibi konularda riske karşı bir şey yapılıp yapılmaması ve yapılacaksa nasıl yapılması hususunda karar alma yeterliliği ve yetkisine sahip olma olarak anlaşılmalıdır.

1.68 Riskin azaltılması, risk sonuçlarını etkilemesi beklenen önlemlerin alınması anlamına gelir. Bu önlemler, belirsizliği azaltan önlemler ya da riskin olumsuz etkisinin gerçekleşmesi durumunda ortaya çıkan sonuçları hafifletecek önlemleri içerir. Kontrol, risk azaltıcı önlemlerin uygulanması gerekliliği olarak yorumlanmamalıdır; nitekim işletmeler, riskin değerlendirilmesi esnasında, fırsatların yaratılması ve maksimize edilmesi için temel işletme faaliyetleri açısından önem arz edenler dâhil bazı risklerin beraberinde getirdiği belirsizliğin gerekli olduğu yönünde karar verebilirler.

1.69 Kontrol kavramı, şu örneklerle açıklanabilir. A Şirketi, ürünlerini kendisi adına imal etmek üzere uzman imalatçı olan B Şirketini belirlemiştir. Sözleşme hükümleri; B Şirketinin üretim hizmetlerini üstlendiğini, ancak ürünün özellikleri ve tasarımının A Şirketi tarafından gerçekleştirileceğini ve A Şirketinin ürün teslimatının hacmi ve zamanlaması dâhil üretim planlamasını oluşturacağını öngörmektedir. Sözleşmeye göre A Şirketi, stoklama ve ürünün geri çağrılması risklerini üstlenmiştir. A Şirketi, üretim sürecinin olağan kalite kontrol fonksiyonunu üstlenmek üzere C Şirketini tutmuştur. A Şirketi kalite kontrol denetimlerinin amaçlarını ve C Şirketinin kendisi adına toplayacağı bilgileri belirlemektedir. C Şirketi A Şirketine direkt olarak rapor vermektedir. Ekonomik bakımından önemli özelliklerin analizi göstermektedir ki A Şirketi, riskleri alıp almayacağı, nasıl alacağı ve risklere nasıl karşılık vereceğine dair çeşitli kararları verme yeterliliği ve yetkisini kullanarak ürünlerin geri çağrılması ve stoklama risklerini kontrol etmektedir. Ayrıca A Şirketi, risk azaltma fonksiyonlarıyla ilgili değerlendirmeleri yapma ve kararları alma kapasitesine sahiptir ve bu fonksiyonları bizzat kendisi yerine getirmektedir. Bu fonksiyonlara; dışarıdan sağlanan faaliyetlerin amaçlarının belirlenmesi, belli bir üreticinin ve kalite kontrollerini üstlenecek tarafın atanmasına dair karar alınması, hedeflerin doğru bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin değerlendirilmesi ve gerektiğinde sözleşmeleri değiştirme veya sonlandırma kararının verilmesi de dâhildir.

1.70 Bir yatırımcının kendisi hesabına fonlarını yatırıma dönüştürmek üzere bir fon yöneticisiyle anlaştığını varsayalım.[2] Yatırımcıyla fon yöneticisi arasındaki anlaşmaya göre fon yöneticisine, yatırımcının risk tercihlerini yansıtacak şekilde günlük bazda yatırımcı adına portföy yatırımları yapma yetkisi verilmektedir; ancak yatırımın değer kaybı riski yatırımcı tarafından

2 Finansal işlemlerde emsallere uygunluk koşullarının belirlenmesi bakımından geçerli ekonomik özelliklere ilişkin daha detaylı açıklamalar 2016 ve 2017 yıllarında yapılacaktır.

üstlenilecektir. Bu örnekte yatırımcı, birbiriyle ilişkili dört karar aracılığıyla riski kontrol etmektedir: risk tercihlerine ve dolayısıyla portföyün parçası olan farklı yatırımlara bağlı risklerin çeşitlendirilmesine ilişkin risklere dair kararlar, belli bir fon yöneticisini işe alma (veya sözleşmesini iptal etme) kararı, fon yöneticisine verdiği yetkinin ve hedeflerin kapsamına ilişkin karar ve fon yöneticisinden yönetmesini istediği yatırımın miktarına dair karar. Ayrıca, yatırımcı fon yöneticisinin faaliyet sonuçlarını değerlendirmek isteyeceğinden, fon yöneticisinin yatırımcıya düzenli rapor vermesi gerekecektir. Böyle bir durumda fon yöneticisi bir hizmet sağlamakta ve kendi iş risklerini (örn. kredibilitesini korumak gibi) kendi perspektifinden idare etmektedir. Fon yöneticisinin örneğin bir müşterisini kaybetmesi gibi operasyonel riskleri, yatırım riskinden farklıdır. Bu da göstermektedir ki bir yatırımcının, fon yöneticisinin gerçekleştirdiği türden risk azaltma faaliyetleri için bir başkasına yetki vermesi, yatırım riskinin kontrolünün bu günübirlik kararları veren kişiye transferi anlamına gelmeyebilir.

D.1.2.1.1. Adım 1: Ekonomik önemi olan risklerin belirgin biçimde tanımlanması

1.71 Riskin pek çok tanımı vardır ancak transfer fiyatlandırması bağlamında riskin, belirsizliğin işletmenin hedeflerine etkisi olarak ifadesi mümkündür. İşletmenin tüm faaliyetlerinde, fırsatları değerlendirmeye yönelik her adımda, her harcama yapıldığında veya gelir elde edildiğinde belirsizlik vardır ve risk üstlenilir. Bir işletme, barındırdıkları riskler itibariyle iş fırsatlarının değerlendirilip değerlendirilmeyeceği ve nasıl değerlendirileceğine karar verirken ve gerekli kârı elde etmek isteyen hissedarları açısından önem arz eden uygun risk azaltma stratejilerini geliştirirken karşılaştığı belirsizliklerin tespitine büyük ölçüde dikkat eder. Risk, fırsatlarla iç içedir ve sadece olumsuz anlamlar içermez; ticari faaliyetlerin doğasında risk vardır ve işletmeler, fırsatların gelir yaratması için hangi riskleri üstlenmek istediklerini seçerler. Kâr amacı güden hiçbir işletme, olumlu bir getiri beklentisi olmaksızın ticari fırsatların beraberinde getirdiği riskleri üstlenmez. Riskin olumsuz etkisi, beklenen faydalı sonuçlar gerçekleşmediğinde ortaya çıkar. Örneğin bir ürün, tüketicinin ilgisini beklendiği kadar çekmeyebilir. Ancak böyle bir durum, ticari fırsatların beraberindeki belirsizliğin olumsuz biçimde tezahürüdür. İşletmeler, riske karşı bir fırsatı değerlendirirken olumlu getirileri maksimize etmek için önemli ekonomik risklerin belirlenmesi ve yönetimine son derece dikkat etme eğilimindedirler. Burada dikkat edilmesi gereken hususlar; ürün stratejisinin belirlenmesine, ürünün nasıl farklılaştırılacağına, değişen piyasa eğilimlerinin nasıl tespit edileceğine, siyasi ve sosyal değişimlerin nasıl tahmin edileceğine ve talebin nasıl yaratılacağına dair faaliyetleri içerebilir. Bir riskin önemliliği, bu riskten doğan potansiyel kâr ve zararların gerçekleşme ihtimaline ve bunların büyüklüğüne

bağlıdır. Örneğin, farklı lezzette bir dondurma işletmenin tek ürünü olmayabilir, ürünün geliştirilmesi, tanıtımı ve pazarlamasına dair maliyet önemsiz olabilir, ürünün başarısı veya başarısızlığı idari protokoller izlendiği sürece önemli bir itibar riski yaratmayabilir ve karar verme süreci yerel zevkler hakkında bilgi sahibi olabilen yerel veya bölgesel yönetime yetki vermek suretiyle yürütülebilir. Bununla birlikte çığır açan bir teknoloji veya yenilikçi bir tedavi uygulaması, işletmenin tek veya en önemli ürününü temsil ediyor olabilir, farklı aşamalarda önemli stratejik kararlar içerir, büyük miktarlarda yatırım maliyetleri gerektirir, itibar yaratma veya kaybetme konusunda önemli fırsatlar sunar ve hisse sahipleri ve diğer menfaat sahiplerinin üstün menfaatlerine hizmet eden merkezi bir yönetim gerektirir.

1.72 Riskler, çeşitli şekillerde sınıflandırılabilir; ancak transfer fiyatlandırması analizine yönelik başat bir çerçevenin, riske yol açan belirsizlik kaynaklarını dikkate alması gerekir. Risk kaynaklarına ilişkin aşağıdaki örnek liste, bir risk hiyerarşisi yaratmayı amaçlamamaktadır. Burada kategoriler arasındaki çakışmalar nedeniyle, katı çizgilerle risk kategorileri oluşturulmasına yönelik bir amaç da söz konusu değildir. Bunun yerine liste, ilişkili işletmeler arasındaki ticari veya finansal ilişkilerden ve bu ilişkilerin gerçekleştiği zeminden kaynaklanabilecek çeşitli riskleri, transfer fiyatlandırması analizinin dikkate almasına yardımcı olabilecek bir çerçeve sağlamayı amaçlamaktadır. Belirsizlik kaynaklarının açıklığa kavuşturulmasına yardımcı olmak üzere, iç ve dış kaynaklı risklere referans yapılmıştır. Bununla birlikte dış kaynaklı risklerin, doğrudan faaliyetler aracılığıyla ortaya çıkmıyor olması nedeniyle daha az önemli olduğu düşünülmemelidir. Aksine dış kaynaklı risklere karşılık verme ve onları azaltma yeterliliği, işletmenin rekabetçiliğini sürdürebilmesi için gerekli bir koşul olarak görülebilir. Muhtemel risk kategorilerine ilişkin rehber açıklamalar, maddi risklerin spesifik biçimde belirlenmesine yardımcı olmalıdır. Belirgin biçimde tanımlanmamış veya kategorisi belirlenmemiş riskler, fiili işlemin açıklanmasını ve riskin taraflar arasındaki fiili dağılımının belirlenmesini amaçlayan bir transfer fiyatlandırması analizinin amaçlarına hizmet etmeyecektir.

a) Stratejik riskler veya piyasa riskleri: Bunlar, ekonomik ortam, siyasi ve idari etmenler, rekabet, teknolojik gelişim veya sosyal ve çevresel değişimlerden kaynaklanan büyük ölçüde dış kaynaklı risklerdir. Bu tür belirsizliklere yönelik değerlendirmeler; işletmenin hedeflemeye karar verdiği ürün ve piyasalar ile maddi, gayrimaddi ve beşeri kaynaklara yatırım gibi gereksinim duyacağı unsurları tanımlayabilir. Muhtemel olumsuz sonuçların yüksek ihtimaline rağmen, şayet şirket dış risklerin etkisini doğru bir şekilde hesaplar, ürün çeşitlendirilmesine gider ve rekabet avantajını sağlayıp onu güvence altına alırsa olumlu neticeler

alınması ihtimali de kaydadeğer olacaktır. Bu tür risklere örnek olarak piyasa eğilimleri, yeni coğrafi piyasalar ve kalkınma yatırımlarındaki yoğunlaşma sayılabilir.

b) Altyapı riskleri veya operasyonel riskler: Bu riskler genellikle işletmedeki faaliyet icrasına dair belirsizliklere ilişkin olup, süreçlerin ve operasyonların etkinliğini de kapsayabilir. Bu tür risklerin etkisi, büyük ölçüde işletmenin üstlenmeye karar verdiği faaliyetlerin ve belirsizliklerin mahiyetine sıkı sıkıya bağlıdır. Bazı durumlarda yaşanan olumsuzluklar, işletmenin operasyonlarına veya itibarına zarar verebilir ve varlığını tehdit edebilir; buna karşın bu tür risklerin başarılı bir şekilde yönetilmesi halinde işletmenin itibarı güçlendirilebilir. Öte yandan, piyasaya zamanında ürün sunulmasında, talebin karşılanmasında, uzlaşılan koşulların yerine getirilmesinde veya yüksek standartta üretim yapılmasında başarısız olunması, rekabet ve itibar pozisyonunu etkileyebilir ve piyasaya daha hızlı rekabetçi ürün sunan, mesela pazardaki korunma süresini patentler vasıtasıyla daha iyi kullanan, tedarik zinciri risklerini ve kalite kontrolünü daha iyi yöneten işletmelere avantaj sağlar. Bazı altyapı riskleri ulaşım hatları, siyasi ve sosyal durumlar, kanunlar ve mevzuat düzenlemeleri örneklerinde olduğu üzere dış kaynaklıdır; buna karşın diğer bazıları ise iç kaynaklı olup örneğin dönen veya duran varlıkların yeterliliği ve ulaşılabilirliği, personel yetenekleri, süreç tasarım ve uygulaması, dışarıdan tedarik işlemleri ve bilgi teknolojilerine ilişkin olabilir.

c) Finansal riskler: Tüm riskler bir şirketin finansal performansını etkileyebilir ancak şirketin likidite ve nakit akışını yönetme yeterliliği, finansal kapasitesi ve kredibilitesiyle ilgili bazı özel riskler de mevcuttur. Belirsizlik, örneğin ekonomik şoklar veya kredi krizleri gibi dış kaynaklı olabilir; buna karşın kontroller, yatırım kararları, kredi şartları ve altyapısal veya operasyonel risklerin sonuçları gibi iç kaynaklı etkenlere de bağlı olabilmektedir.

d) İşlem riskleri: Bunlar genellikle mal, mülkiyet ve hizmet sağlanmasına yönelik bir ticari işlemdeki fiyatlama ve ödeme şartlarıyla ilgilidir.

e) Hasar riskleri: Bu riskler genellikle kaza veya doğal afetler gibi hasar veya kayba yol açabilecek olumsuz dış etkenleri kapsar. Bu tür risklerin genellikle sigortalama yoluyla azaltılması mümkün olmakla birlikte; sigorta, özellikle faaliyetler veya itibar üzerinde önemli etkilerin olması durumunda potansiyel zararın tümünü karşılayamayabilir.

1.73 Riskin ekonomik öneminin ve bu riskin ilişkili işletmeler arasındaki bir işlemin fiyatlamasını nasıl etkileyebileceğinin belirlenmesi, ÇUİ grubunun nasıl değer ürettiğine, ÇUİ grubunun kârlılığını sürdürmesi için yürüttüğü faaliyetlere ve işlemin ekonomik özelliklerine dair geniş kapsamlı bir işlev analizinin bir parçasıdır. Riskin analizi aynı zamanda, III. Bölümde yer alan açıklamalar kapsamında karşılaştırılabilirliğin belirlenmesine de yardımcı olmaktadır. Potansiyel emsaller belirlendiğinde bu emsallerin aynı risk düzeyleri ve risk yönetimlerini içerip içermediğinin de belirlenmesi uygun olacaktır. Riskin ekonomik önemliliği, aşağıdaki iki örnek yardımıyla gösterilebilir.

1.74 İlk örnekte; ÇUİ grubu, tüketicilere kalorifer sıvı yakıtı dağıtımı yapmaktadır. Önem arz eden ekonomik özelliklerin analizi; ürünün farklılaştırılmış olmadığını, piyasanın rekabetçi olduğunu, piyasa büyüklüğünün tahmin edilebilir olduğunu ve piyasa oyuncularının fiyatları etkileme gücünün olmadığını ortaya koymaktadır. Bu tür durumlarda kâr marjlarını etkileme imkânı sınırlı olabilir. Yakıt tedarikçileriyle ilişkilere dayalı olarak sağlanan kredi koşulları işletme sermayesini fonlamakta ve dağıtıcının kâr marjı açısından kritik önem arz etmektedir. Bu nedenle riskin sermaye maliyeti üzerinde etkisi, dağıtım fonksiyonu için değerin nasıl oluşturulduğu bağlamında önemlidir.

1.75 İkinci örnekte; çok uluslu bir oyuncak perakendecisi, çok sayıda ilişkisiz üreticiden çeşitli ürünler satın almaktadır. Satışlarının çoğunluğu takvim yılının son iki ayında yoğunlaşmaktadır ve satın alma tercihlerindeki eğilimlerin doğru tahmini, satılabilir ürünlerin ve satış miktarlarının belirlenmesi hususlarında, satın alma fonksiyonunun stratejik yönetimine ilişkin olarak önemli bir risk mevcuttur. Eğilimler ve ürüne yönelik talepler piyasalar arasında değişiklik göstermekte olduğundan, yerel piyasada doğru tahminlerin yapılabilmesi için uzmanlığa ihtiyaç duyulmaktadır. Perakendeci, üçüncü taraf olan üreticiyle belli bir ürünün münhasırlık periyoduna dair pazarlık yaptığında satın alma riskinin etkisi büyüyebilir.

1.76 Bir işlemdeki belli bir risk üzerindeki kontrolün tespitinde, işlemden kaynaklanan belli bir riskle ilgili olarak işlemin taraflarının karar alması üzerine odaklanılır. Ancak bu, bir ÇUİ grubundaki diğer tarafların işlemde tanımlanan özel risklerin üstlenilmesi ve kontrolüne ilişkin genel prensiplerin belirlenmesi sürecine dâhil olmayacakları anlamına gelmez. Örneğin grubun yönetimi ve yürütme kurulları, ticari hedefleri gerçekleştirmek ve faaliyetlerdeki riskin yönetilmesi ve rapor edilmesine yönelik bir kontrol çerçevesi oluşturmak için, grubun bir bütün olarak kabullenmeye hazır olacağı risk düzeyini belirleyebilir. Faaliyet alanlarındaki yönetim kademesi, operasyonel birimler ve fonksiyonel bölümler, ticari fırsatlara karşılık riskleri belirleyip değerlendirebilirler, riske

karşılık vermek üzere gerekli kontrol ve süreçleri uygulamaya koyabilirler ve de günlük operasyonlardan doğan risk sonuçlarını etkileyebilirler. Operasyonel birimlerin izlediği fırsatlara ilişkin riskin süregelen yönetiminin, fırsata tahsis edilen kaynakların öngörülen kârı getirmesini sağlaması beklenir. Örneğin iki ilişkili işletme arasındaki tedarik işlemine dair nihai mamul stok riski, üretim miktarlarının belirlenmesine ilişkin karar alma ve bunu uygulama yeterliliğine sahip tarafça kontrol edilebilir. Söz konusu stok riskinin ele alınış şekli; ÇUİ grubunun başka bir yerinden oluşturulan, stoğa bağlanacak toplam işletme sermayesi düzeyleri veya stratejik hedeflerin gerçekleştirilmesinde piyasalar itibariyle mümkün olacak en az stoklama düzeylerinin koordinasyonuna yönelik politikalara bağlı olabilir. Ancak bu geniş kapsamlı politikalar, bu paragraftaki ürün tedarik işlemi örneğinde söz konusu olan stok riskinin üstlenilmesi, reddedilmesi veya azaltılmasına yönelik kararlar olarak değerlendirilemez.

D.1.2.1.2. Adım 2: Riskin sözleşmeye dayalı üstlenilmesi

1.77 Riski üstlenen taraf ya da tarafların kimliği, bu riskleri içeren işlemin tarafları arasında yazılı sözleşmeyle belirlenebilir. Yazılı sözleşme, tipik olarak tarafların iradeye dayalı risk üstlenmelerini düzenler. Bazı riskler yazılı anlaşmalar aracılığıyla açık bir şekilde üstlenilebilir. Örneğin bir distribütör, bağlantısız olduğu müşterilere yaptığı satışlara ilişkin ticari alacak, stok ve kredi risklerini yazılı anlaşma hükümleri uyarınca üstlenebilir. Diğer bazı riskler, üstü kapalı olarak üstlenilebilir. Örneğin taraflardan birine koşulsuz ödeme sağlayan sözleşme düzenlemeleri, beklenmedik kâr ve zararlar dâhil riskin bazı sonuçlarını diğer tarafa üstü kapalı olarak yükler.

1.78 Riskin sözleşmeyle üstlenilmesi, riskin olumsuz sonuçlarının ex-post olarak gerçekleşmesine bağlı bazı veya tüm potansiyel maliyetlerinin, riskin olumlu sonuçlarının ex-post olarak gerçekleşmesine bağlı bazı veya tüm potansiyel faydalar karşılığında üstlenilmesine yönelik bir ex-ante anlaşmadır. Burada önemli olan husus, riskin ex-ante bir şekilde yazılı olarak üstlenilmesinin, riski üstlenmeye yönelik taahhüdün riskin sonuçları gerçekleşmeden önce verildiğine dair net bir kanıt oluşturuyor olmasıdır. Bu tür bir kanıt, ticari veya finansal ilişkilerdeki risklere ilişkin vergi idaresinin transfer fiyatlandırması analizinin çok önemli bir parçasını oluşturur; zira uygulamada vergi idaresinin denetimi, ilişkili işletmelerce bu tür kararlar alınmasından yıllar sonra ve riskin sonuçları belli olduğunda gerçekleşebilmektedir. Riskin, ilişkili işletmelerce sonuçları kesin olarak bilinirken sözde üstlenilmiş olması, tanımı gereği riskin üstlenilmesi sayılmaz çünkü artık bir risk söz konusu değildir. Benzer şekilde, risk sonuçları kesinken vergi idaresi tarafından riskin ex-post yeniden dağıtımı, bu Rehberin herhangi bir kısmına ve özellikle Kısım D.1.2.1'e dayanmıyorsa, uygun değildir.

1.79 Beklenen daha yüksek (veya daha düşük) nominal gelir karşılığında risk alınması (veya reddedilmesi) her iki seçeneğin net bugünkü değeri eşit olduğu müddetçe ekonomik olarak doğaldır. Örneğin, birbirleriyle ilişkisiz taraflar arasında riskli bir gelir getirici varlığın satışı kısmen, satıcının daha düşük ancak daha kesin bir nominal geliri kabul etmesi ve varlığı elinde tutacak ve kullanacak olsaydı elde etme ihtimalinin olduğu daha yüksek muhtemel nominal gelirden vazgeçmesini yansıtabilir. Örneğin, ilişkisiz işletmeler arasında geri dönüşsüz bir borç faktoring işlemi söz konusu olduğunda; satıcı, sabit bir ödeme karşılığında alacaklarının nominal değerinde indirim yapmakta ve böylece daha düşük getiriyi kabullenmekte ancak gelirdeki dalgalanmaları azaltmakta ve riski bertaraf etmektedir. Faktoring işletmesi genellikle, risk alma kararı verme, risk çeşitlendirmesi, vb. yollarla riske karşılık verme, riski azaltma ve fırsattan gelir sağlama fonksiyonel kapasitesine sahip, konusunda uzmanlaşan bir organizasyon olacaktır. Tarafların hiçbirisi bir anlaşmaya dâhil olmanın sonucunda, özellikle belirli bir riske dair yetkinlikleri nedeniyle farklı risk tercihlerinin bulunmasından ötürü, fakirleşmeyi beklemez. Faktoring işletmesi, riski yönetme konusunda satıcıdan daha fazla yeterliliğe sahiptir ve her iki taraf açısından da kabul edilebilir şartlarla anlaşmaya varılabilir.

1.80 Bununla birlikte buradan, ilişkili işletmeler arasında potansiyel olarak daha yüksek ancak daha riskli gelirle daha düşük ancak daha az riskli gelirle sözleşmeye dayalı her değişiminin otomatik olarak emsaline uygun olacağı sonucuna varılamaz. Bu Kısımda yer verilen kalan adımlar, ilişkili işletmelerin riskin üstlenilmesi ve yönetimiyle ilgili olarak nasıl hareket edeceğinin belirlenmesi için gereken, fiili işlemin risk bağlamında doğru bir şekilde tarifini de sağlayan bilgileri açıklamaktadır.

1.81 Riskin üstlenilmesi, ilişkili işletmeler arasındaki emsaline uygun fiyatlamanın belirlenmesinde kritik etkiye sahiptir ve hangi tarafın riski üstleneceğinin belirlenmesinde sözleşmelerde kabul edilen fiyat düzenlemelerinin tek başına belirleyici olduğu sonucuna varılmamalıdır. Başka bir ifadeyle, fiyatın ilişkili işletmeler arasında mal veya hizmetler için belirli bir seviyede ya da belirli bir kâr marjına karşılık gelecek şekilde belirlenmesinden yola çıkarak, riskin bu ilişkili işletmeler tarafından belirli bir biçimde yüklenileceği sonucuna varılmaması gerekir. Örneğin bir üretici, başka bir grup şirketi tarafından kendisine fiili maliyetleri hesaba katılarak ödeme yapılıyor olmasının sonucu olarak, hammadde fiyat dalgalanmaları riskine karşı korunma talep edebilir. Bu talebin anlamı, riski başka bir grup şirketinin üstlenmesidir. Ücretlendirmenin şekli, münasip olmayan risk dağıtımlarını öngöremez. Risk analiz sürecinin bundan sonraki adımlarında açıklandığı üzere; risklerin taraflarca nasıl üstlenildiğini belirleyecek ve sonuçta da en uygun transfer fiyatlandırması

yönteminin seçilmesini zorlayacak olan, tarafların riskleri fiiliyatta nasıl kontrol ettiği ve yönettiğinin belirlenmesidir.

D.1.2.1.3.Adım 3: Riskle ilgili işlev analizi

1.82 Bu adımda işlemin tarafı olan ilişkili işletmelerin riskle ilgili fonksiyonları incelenmektedir. Yapılan analiz, ilişkili işletmelerin ekonomik açıdan önem arz eden belirli risklerin üstlenilmesi ve yönetimi konusunda nasıl hareket ettiğine ve özellikle hangi işletme veya işletmelerin kontrol ve risk azaltma fonksiyonlarını üstlendiğine, hangilerinin risklerin olumlu veya olumsuz sonuçlarıyla karşı karşıya kaldığına ve hangilerinin riski üstlenebilecek finansal kapasiteye sahip olduğuna dair bilgiler sağlar. Bu adım, aşağıdaki örnekler yardımıyla açıklanmaktadır ve D.1.2. kısmın izleyen paragraflarında söz konusu örneklerden elde edilen çıkarsamalara yer verilmektedir.

Örnek 1

1.83 A Şirketi, bir geliştirme fırsatına ilişkin olarak kendisi adına araştırma yapması için B Şirketini tutar. 1'inci adım çerçevesinde bu işlemdeki geliştirme riskinin, ekonomik önem arz ettiği saptanır ve 2'nci adımda da sözleşme kapsamında A Şirketinin geliştirme riskini üstlendiği tespit olunur. 3'üncü adım kapsamında yapılan işlev analizi, riski alıp almayacağı veya nasıl alacağına ilişkin çeşitli kararlar vermek suretiyle A Şirketinin kapasitesi ve yetkisini kullanarak geliştirme riskini kontrol etmekte olduğunu göstermektedir. Bu kararlara; geliştirme çalışmalarında bizzat yer alma kararı, uzman bilgisine başvurma kararı, özel bir araştırmacı tutma kararı, yürütülecek olan araştırmanın ve bu araştırmaya yönelik hedeflerin neler olacağına dair karar ve B Şirketine tahsis edilecek bütçe kararı dâhildir. A Şirketi, geliştirme faaliyetleri için araştırmayı kendisinin kontrolü altında yürütmek üzere günlük sorumlulukları B Şirketine yüklemek suretiyle riski azaltma önlemi almaktadır. B Şirketi, A Şirketine önceden belirlenmiş aşamalarda rapor vermekte ve A Şirketi de gelişmelerdeki ilerlemeleri ve hedeflerin gerçekleşip gerçekleşmediğini değerlendirmek suretiyle projeye dair yatırımların garanti altında olup olmadığına karar vermektedir. A Şirketi, riski üstlenecek finansal kapasiteye sahiptir. B Şirketi geliştirme riskini değerlendirecek kapasiteden yoksundur ve A Şirketinin faaliyetleriyle ilgili kararlar vermemektedir. B Şirketinin riski, ağırlıklı olarak araştırma faaliyetlerini gereğince yerine getirebilmesiyle ilgilidir ve yetkisini ve kapasitesini süreçler, uzmanlık ve varlıklarına dair kararlar alarak bu riski kontrol etmekte kullanmaktadır. Yapılan işlev analizi ışığında; B Şirketinin üstlendiği risk, A Şirketinin sözleşme çerçevesinde üstlenmiş olduğu ve kontrol ettiği geliştirme riskinden farklıdır.

Örnek 2

1.84 B Şirketi, A Şirketi için üretim yapmaktadır. 1'inci adım çerçevesinde kapasite kullanımı riski ve tedarik zinciri riski, bu işlem için ekonomik açıdan önemli olarak belirlenmiştir. 2'nci adımda da A Şirketinin bu riskleri sözleşme uyarınca üstlenmiş olduğu görülmektedir. 3'üncü adım çerçevesinde yapılan işlev analizi; B Şirketinin, A Şirketinin belirlediği yerlerde tesisini kurduğunu ve gerekli teçhizatlarla donattığını, ürünlerin A Şirketinin sağladığı teknik gereklilikler ve tasarımlara göre üretildiğini, üretim hacmi düzeylerinin A Şirketi tarafından belirlendiğini ve A Şirketinin, hammaddelerin ve yedek parçaların satın alınması dâhil tedarik zincirini yönettiğini ortaya koymaktadır. A Şirketi ayrıca üretim sürecinin düzenli kalite kontrollerini gerçekleştirmektedir. B Şirketi tesisi inşa etmekte, gerekli yeteneklere sahip üretim elemanlarını işe alıp eğitmekte ve A Şirketinin belirlediği hacimlerde üretimin planlamasını yapmaktadır. Her ne kadar B Şirketi sabit giderleri karşılamakta olsa da üretim hacmi düzeylerini A Şirketi belirlediğinden, sabit masrafları yaratan üretim birimlerini belirlemek suretiyle bu maliyetlerin karşılanmasından doğan riskleri yönetecek yeterliliğe sahip değildir. A Şirketi ayrıca hammadde ve ürün bileşenleriyle tedarik güvenliğine dair önemli masrafları belirlemektedir. Verilerin incelenmesi, üretim hizmetlerinin B Şirketi tarafından yerine getirildiğini ortaya koymaktadır. Üretim faaliyetlerinden elde edilen getirinin beraberindeki önemli riskler, A Şirketi tarafından kontrol edilmektedir. B Şirketi, hizmetleri gereğince yerine getirememe riskini kontrol etmektedir. Her bir şirket, kendilerine ait riskleri üstlenebilecek finansal kapasiteye sahiptir.

Örnek 3

1.85 A Şirketi, bir maddi varlığın mülkiyetini elde etmiştir ve bu varlığın kullanımı için ilişkisiz müşterilerle sözleşmeler imzalamaktadır. 1'inci adım kapsamında varlığın kullanımı, ya da daha açık biçimde varlığa ilişkin olarak A Şirketinin üstlenmiş olduğu maliyetleri karşılamaya yetecek kadar talep olmaması riski, ekonomik açıdan önemli bir risk olarak saptanmıştır. 2'nci adımda A Şirketinin bir diğer grup şirketi olan C Şirketiyle hizmet sağlanmasına yönelik bir sözleşme yaptığı tespit olunmuştur; sözleşmede maddi varlığın sahibi A Şirketinin kullanım riskini üstlenmesi konusu yer almamaktadır. 3'üncü adım kapsamında işlev analizi, bir diğer grup şirketi olan B Şirketinin, kendisi tarafından muhtemel ticari fırsatlara dair değerlendirmeler ve varlığın beklenen kullanım ömrü ışığında söz konusu varlığa yatırımın uygun olduğuna karar verdiği görülmektedir; B Şirketi varlığa ilişkin ticari fırsatları karşılamak için gerekli esasları ve özellikleri belirlemekte, varlığa ilişkin bu özelliklere uygun şekilde oluşturulacak ve A Şirketinin varlığı edinmesini sağlayacak düzenlemeleri gerçekleştirmektedir. C Şirketi, varlığın nasıl kullanılacağına karar vermekte, varlığı üçüncü taraf olan müşterilere pazarlamakta, bu müşterilerle anlaşma

pazarlıkları yapmakta, varlığın üçüncü taraflara ulaştırılmasını ve doğru bir şekilde kullanıma hazırlanmasını sağlamaktadır. A Şirketi, varlığın yasal sahibi olmakla birlikte belli bir varlığa yatırım yapılıp yapılmayacağına ve yatırımını nasıl koruyacağına dair karar verme kapasitesi bulunmadığından, maddi varlığa ilişkin yatırım riskinin kontrolünü elinde tutmamaktadır. Yine varlığın yasal sahibi olmakla birlikte A Şirketi, varlığın nasıl kullanılacağına karar verme kapasitesi olmadığından kullanım riskinin kontrolü de A Şirketinde değildir. A Şirketi, diğer grup şirketlerinin yürüttüğü risk azaltma faaliyetlerine ilişkin kararlar verme ve değerlendirme yapma kapasitesine de sahip değildir. Bunun yerine, varlığa yatırım yapılması ve varlıktan faydalanılmasıyla ilgili riskler, olumlu riski artırma veya olumsuz riski azaltma gibi faaliyetler, diğer grup şirketleri tarafından kontrol edilmektedir. A Şirketi, varlığa yatırım yapılması ve varlıktan faydalanmayla ilgili ekonomik önemi olan riskler üzerinde kontrol sahibi değildir. Varlığın yasal sahibin fonksiyonel katkısı, varlığın maliyetine denk gelen finansmanın sağlanmasıyla sınırlıdır. Bununla birlikte işlev analizi ayrıca A Şirketinin finansal bir varlığa yatırım yapılmasına dair risk üzerinde de kontrol yetkisinin olmadığını ortaya koymaktadır. A Şirketi, fırsatın finansmanını üstlenme veya reddetme yönünde karar verecek veya fırsatın finansmanının getirdiği risklere nasıl karşılık verileceği yönünde karar verecek kapasiteye sahip değildir. A Şirketi, finansmanın değerlendirmesini yapmaya yönelik fonksiyonu üstlenmemektedir. A, B ve C Şirketlerinin her biri kendi risklerini üstlenecek finansal kapasiteye sahiptir.

D.1.2.1.4. Adım 4: 1-3 adımların yorumlanması

1.86 1-3'üncü adımların uygulanması, kontrollü işlemdeki risklerin üstlenilmesi ve yönetimine ilişkin bilgi toplanmasını içerir. Bir sonraki adım, 1-3. adımlarda toplanan bilgilerin yorumlanması ve riskin sözleşme çerçevesinde üstlenilmesinin tarafların fiili uygulamalarıyla uyumlu olup olmadığının ve diğer konuların; (i) ilişkili işletmelerin kısım D.1.1'de yer alan ilkeler çerçevesinde sözleşme koşullarını yerine getirip getirmediğinin, (ii) (i)'de incelendiği üzere riski üstlenen tarafın risk üzerinde kontrol sağlayıp sağlayamadığının ve riski üstlenecek finansal kapasiteye sahip olup olmadığının analiz edilmesi suretiyle belirlenmesidir.

1.87 4'üncü adımın önemi, analiz sonuçlarına bağlı olacaktır. Yukarıdaki 1 ve 2 no'lu örnekler çerçevesinde bu adım kolayca anlaşılabilir. Sözleşme çerçevesinde bir riski üstlenen bir taraf söz konusu risk üstlenmesini fiiliyata geçiriyorsa ve de hem risk üzerinde kontrol sahibi olup hem de riski üstlenecek finansal yeterliliğe sahip ise adım 4 (i) ve (ii) dışında risk üstlenmenin belirlenmesine dair başkaca bir analiz gerekli değildir. Her iki örnekteki A ve B İşletmeleri, sözleşmelerde belirtilen yükümlülüklerini yerine getirmekte ve

işlemde üstlendikleri riskler üzerinde kontrol sahibi olup yeterli finansal kapasiteye de sahiptir. Adım 4(ii)'nin koşullarının yerine getirilmesi sonucunda 5'inci adımın uygulanmasına gerek kalmaksızın 6'ncı adıma geçilebilir.

1.88 Sözleşme maddelerine ilişkin tartışma doğrultusunda (bkz. Kısım D.1.1), adım 4(i) aşamasında tarafların fiili uygulamalarının yazılı sözleşmelerde yer alan risk üstlenilmesine ilişkin hükümlerle uyumlu olup olmadığının veya sözleşme hükümlerinin eksiksiz uygulanıp uygulanılmadığının tespiti gereklidir. Riske dair sözleşme hükümleriyle tarafların fiili uygulamaları arasında, işlemin üçüncü taraflarca kendi aralarındaki fiyatlandırılmasında dikkate alınacak türden önemli ekonomik farklılıklar söz konusu olduğunda; ilgili sözleşme maddelerine ilişkin fiili uygulamalar, riskin üstlenilmesine dair tarafların niyetleri konusunda en uygun kanıt olacaktır.

1.89 Örneğin fonksiyonel para birimi Avro olan başka bir ülkedeki bağlı bir toptancıya mal satan fonksiyonel para birimi ABD doları olan bir üreticiyi ele alalım; yazılı sözleşmeye göre, kontrollü işleme dair tüm döviz kuru riskleri toptancı tarafından üstlenilmiş olsun. Sözleşme hükümlerine rağmen, şayet üretici tarafından toptancıya malların fiyatı uzun bir süre boyunca toptancının para birimi olan Avro cinsinden veriliyor ise; bu durumda yazılı sözleşmenin muhteviyatı, tarafların fiiliyattaki ticari veya finansal ilişkilerini yansıtmıyor demektir. İşlemdeki riskin üstlenilmesi konusu, yazılı sözleşmenin fiiliyatta uygulanmayan hükümlerine göre değil, ilgili anlaşma maddelerine ilişkin tarafların fiili uygulamalarına göre belirlenmelidir. Bu hususta ayrıntılı bir uygulama örneği, riskin sözleşme çerçevesinde üstlenilmesi ile riskin olumsuz sonuçlarıyla ilgili maliyetlerin üstlenilmesinin kanıt oluşturduğu tarafların fiili uygulamaları arasındaki uyumsuzluğun ele alındığı VI. Bölüm ekindeki örnek 7'de görülebilir.

1.90 Sözleşme koşullarının taraflarca fiilen uygulanıp uygulanmadığına ilişkin adım 4(i) kapsamında yapılan tespit göz önünde tutularak, sözleşme kapsamında riski üstlenen tarafın riski kontrol edip etmediği ve riski üstlenecek finansal kapasiteye sahip olup olmadığı adım 4(ii) çerçevesinde belirlenmelidir. Eğer örnek 1'deki varsayımlar, A ve B Şirketleri arasındaki sözleşmedeki geliştirme riskinin bu sefer B Şirketine yüklenmesi dışında aynı kalırsa ve eğer adım 4(i) çerçevesinde yapılan inceleme neticesinde tarafların fiili uygulamalarında sözleşmenin riskin yüklenilmesiyle ilgili hükümlerine aykırı herhangi bir yaklaşım olduğuna dair kanıt yoksa, o halde B Şirketi geliştirme riskini sözleşmeye dayalı olarak üstleniyor demektir; ancak şirketin geliştirme riskini değerlendirecek kapasitesinin olmadığı ve A Şirketinin faaliyetleriyle ilgili kararlar almadığı fiili durumlarının geçerliliği sürmektedir. Riskin sonuçlarını etkileyen kararları almak suretiyle geliştirme riskini kontrol etmesine imkân

verecek türden bir karar alma fonksiyonuna B Şirketi sahip değildir. Örnekte verilen bilgilere göre geliştirme riski, A Şirketi tarafından kontrol edilmektedir. Riski üstlenen tarafın o riski kontrol eden taraf olmaması, 5'inci adımda konunun daha ayrıntılı incelenmesi gerektiğini ortaya koymaktadır.

1.91 Örnek 2'deki koşullar, sözleşmenin tedarik zinciri riskini A Şirketine vermesine rağmen önemli bileşenlerin zamanında sağlanamaması durumunda B Şirketinin zararının A Şirketi tarafından karşılanmıyor olması durumu haricinde aynı olursa; adım 4(i) çerçevesindeki analiz, tedarik zinciriyle ilgili olarak riskin üstlenilmesine dair sözleşme koşullarının pratikte uygulanmadığını, riskin olumsuz sonuçlarının aslında B Şirketi tarafından üstlenilmiş olduğunu göstermektedir. Örnek 2'deki bilgiler ışığında B Şirketi tedarik zinciri riskini kontrol etmemektedir ve kontrol A Şirketinin elindedir. O halde, adım 4(i) kapsamında analiz edildiğinde riski üstlenen taraf, adım 4(ii) çerçevesinde risk üzerinde kontrol sahibi değildir ve bu durumun 5'inci adımda etraflıca değerlendirilmesi gerekmektedir.

1.92 Örnek 3'teki duruma ilişkin adım 4 (i) çerçevesindeki analiz göstermektedir ki kullanım riskinin A Şirketi tarafından üstleniliyor olması, C Şirketiyle yapılan sözleşmeye uygundur, ancak adım 4(ii)'de A Şirketinin, yatırım yaptığı ve kullandırdığı varlıkla ilgili olarak üstlendiği risk üzerinde kontrol yetkisinin olmadığı tespit olunmaktadır. A Şirketinin, risklerin sonuçlarını etkileyen kararlar almak suretiyle riskleri kontrol edebileceği bir karar alma fonksiyonu yoktur. Adım 4 (ii) çerçevesinde riski üstlenen taraf bu riski kontrol etmemektedir ve bu durumun 5'inci adımda etraflıca değerlendirilmesi gerekmektedir.

1.93 Bazı durumlarda, adım 3 kapsamındaki analiz, bir risk üzerinde kontrol sağlama kapasitesine sahip birden fazla ÇUİ olduğunu gösterebilir. Bununla birlikte bir risk üzerinde kontrol uygulayabilmek için hem kapasite hem de fonksiyonun icrası gereklidir. Öyleyse riski kontrol etme kapasitesine sahip birden fazla taraf varsa ancak sözleşme çerçevesinde riski üstlenen işletme (adım 4(i)de incelendiği üzere) kapasitesi ve fonksiyonun icrasıyla kontrolü gerçekleştiren tek taraf ise buna göre anlaşma çerçevesinde riski üstlenen taraf riskin kontrolünü de gerçekleştirmektedir.

1.94 Bazı durumlarda ise, bir işlemin birden fazla tarafı belli bir risk üzerinde kontrol gerçekleştiriyor olabilir. Riski üstlenen ilişkili işletme (adım 4(i)de incelendiği üzere) 1.65-1.66 no'lu paragraflarda sıralanan gerekliliklere göre bu riski kontrol ettiğinde, adım 4(ii)'ye göre incelenmesi gereken tek şey işletmenin riski üstlenecek finansal kapasiteye sahip olup olmadığıdır. Şayet sahipse, diğer ilişkili işletmelerin de aynı risk üzerinde kontrol yapıyor olması

durumu, bu riskin bahsi geçen ilk işletme tarafından üstlenilecek olmasını etkilemez ve 5'inci adımın göz önüne alınmasına gerek kalmaz.

1.95 İşlemin iki ya da daha fazla tarafının belli bir riski üstlenmesinin (adım 4(i)de incelendiği üzere) yanı sıra, tarafların birlikte söz konusu riski kontrol etmesi ve her birinin riskin kendi üzerlerine düşen kısmını üstlenecek finansal kapasiteye sahip olması durumunda, riskin bu şekilde üstlenilmesi uygun kabul edilmelidir. Bu duruma örnek olarak işletmelerin yeni bir ürünün yaratılması maliyetlerini ortaklaşa taşıdığı bir işleme ilişkin geliştirme riskinin sözleşmeyle üstlenilmesi verilebilir.

1.96 Adım 4(i) de incelendiği üzere riski üstlenen ilişkili işletmenin riskin kontrolünü gerçekleştirmediği ya da riski üstlenecek finansal kapasiteye sahip olmadığı görülürse 5'inci adımda açıklanan analizin gerçekleştirilmesi gerekir.

1.97 Riski üstlenen bir ilişkili işletmenin bu riski kontrol edip etmediğinin tespitine yönelik bazı durumlarda ortaya çıkabilen potansiyel güçlüklerin mevcudiyetinde, karşılaştırılabilir kontrolsüz bir işlemde karşılaştırılabilir bir risk yüklenmenin tespiti halinde kontrol testinin olumlu sonuçlandığı düşünülmelidir. Bu risk üstlenme durumlarının karşılaştırılabilir olması için işlemlerin önemli ekonomik özellikleri karşılaştırılabilir olmalıdır. Bu tür bir karşılaştırma yapılırsa, kontrolsüz bir işlemde karşılaştırılabilir riski üstlenen işletmenin bu riskin kontrolüne ilişkin fonksiyonlarının, kontrollü bir işlemde riski üstlenen ilişkili işletme tarafından gerçekleştirilen fonksiyonla kıyaslanmasının sağlanması özellikle önemlidir. Karşılaştırmanın amacı, bağlı bir işletmenin üstlendiği riskle karşılaştırılabilir bir risk üstlenen bağımsız bir tarafın da, ilişkili işletmenin yerine getirdiği karşılaştırılabilir risk yönetim fonksiyonlarını yerine getirdiğinin ortaya konulmasıdır.

D.1.2.1.5. Adım 5: Riskin dağıtımı

1.98 Adım 4 (ii) de 1-4 adımlar çerçevesinde riski üstlenen ilişkili işletmenin risk üzerinde kontrolünün olmadığının ya da riski üstlenmeye yetecek finansal kapasitesinin olmadığının anlaşılması durumunda; riskin, kontrol sahibi olan ve riski üstlenebilecek finansal kapasiteye sahip olan işletmeye yüklenmesi gerekecektir. Hem kontrol hem de finansal kapasiteye sahip birden fazla ilişkili işletme olması durumunda; risk, en fazla kontrol uygulayan ilişkili işletme veya ilişkili işletmeler grubuna yüklenmelidir. Kontrol faaliyetlerini gerçekleştiren diğer taraflar, yerine getirdikleri kontrol faaliyetlerinin önemi dikkate alınarak uygun bir şekilde tazmin edilmelidirler.

1.99 İstisnai durumlarda; ne riski kontrol eden, ne de riski üstlenecek finansal kapasitesi olan hiçbir ilişkili işletme bulunamayabilir. Bu tür bir durumun üçüncü taraflar arasındaki işlemlerde bulunma ihtimalinin zayıf olması nedeniyle, altta yatan etkenlerin tespiti bakımından durumun mahiyetinin ve koşullarının titiz bir analizinin yapılması gerekecektir. Bu değerlendirmeye dayanarak vergi idareleri, işlemin emsaline uygun sonuçlar verebilmesi için hangi karşılaştırılabilirlik düzeltmelerinin yapılması gerektiğini belirleyeceklerdir. İşlemin ticari açıdan makul olup olmadığına ilişkin olarak, Kısım D.2 uyarınca değerlendirme yapılmasına ihtiyaç duyulabilir.

D.1.2.1.6. Adım 6: İşlemin, risk dağıtımının sonuçları da hesaba katılarak fiyatlandırılması

1.100 Bu Kısımdaki açıklamalara göre doğru bir şekilde tanımlanan işlemin, bu Rehberin devam eden bölümlerinde sıralanan, mükellefler ve vergi idarelerinin kullanabilecekleri yöntem ve araçlar uyarınca ve riskin üstlenilmesinin finansal ve diğer sonuçları ile risk yönetiminin bedeli göz önünde bulundurularak fiyatlandırması yapılır. Bir riskin üstlenilmesi, uygun bir öngörülebilir getiri karşılığı olmalı ve ayrıca risk azaltma fonksiyonu da uygun bir şekilde tazmin edilmelidir. Başka bir ifadeyle, riski hem üstlenip hem de azaltma fonksiyonu gerçekleştiren bir mükellef, sadece riski üstlenen ya da sadece risk azaltma fonksiyonunu yerine getiren bir mükellefe göre daha yüksek bir getiri elde edecektir.

1.101 1.83 no'lu paragraftaki Örnek 1'in koşulları çerçevesinde, A Şirketi geliştirme riskini üstlenmekte ve kontrol etmektedir; geliştirme faaliyetlerinin başarısızlığa uğraması durumunda bunun sonucuna katlanmalı, başarılı olması durumunda da bunun finansal sonuçlarından faydalanmalıdır. B Şirketi de, yürüttüğü geliştirme faaliyetlerini gereğince yerine getirememe riskine karşılık uygun şekilde ücretlendirilmelidir.

1.102 1.84 no'lu paragrafta Örnek 2'nin koşulları çerçevesinde üretim faaliyetleri sonucunda elde edilebilecek getiriyle ilgili önemli riskler, A Şirketi tarafından kontrol edilmektedir ve bu yüzden bu risklerin olumlu ve olumsuz sonuçları A Şirketine yüklenilmelidir. B Şirketi, hizmetlerin tam ve gereğince yerine getirilmemesine ilişkin riski kontrol etmekte ve bu şirketin ücretlendirmesi yapılırken, üretim tesisinin edinilmesine dair fonlama maliyetleriyle birlikte bu risk hesaba katılmalıdır. Varlığa ilişkin kapasite kullanımıyla ilgili riskler A Şirketi tarafından kontrol edildiğinden, kapasitenin eksik kullanım riski A Şirketine yüklenmelidir. Öyleyse söz konusu riskin gerçekleşmesine bağlı olarak ortaya çıkacak sabit masrafların, değer kayıplarının veya iş sonlandırma gibi

maliyetlerin karşılanamaması gibi finansal sonuçların A Şirketiyle ilişkilendirilmesi gerekecektir.

1.103 1.85 no'lu paragraftaki Örnek 3'te yer alan risk dağıtımının sonuçları, adım 3 çerçevesindeki işlev analizine bağlıdır. A Şirketi yapılan yatırımla ve varlığın kullanımıyla ilgili olarak önemli ekonomik riskler üzerinde kontrol sahibi değildir ve bu risklerin B ve C Şirketleri tarafından yapılan risk kontrolüyle ilişkilendirilmesi gerekir. A Şirketinin fonksiyonel katkısı, B ve C Şirketlerinin kullanımına bırakılmak üzere varlığın yaratılması için gerekli maliyetin finansmanının sağlanmasıyla sınırlıdır. İşlev analizi, A Şirketinin bir finansal varlığa yatırım yapılmasının getirdiği riski kontrol edecek kapasite ve yetkiye sahip olmadığını da göstermektedir. A Şirketi, finansman fırsatını değerlendirmek veya reddetmek için ya da finansman fırsatıyla ilgili risklere nasıl karşılık vereceğini tayin etmek için karar alma kapasitesine sahip değildir. A Şirketi, finansman fırsatını değerlendirecek fonksiyonlar icra etmemekte, finansman fırsatının uygun bir şekilde fiyatlandırılmasını belirlemek üzere uygun risk primi ve diğer konuların takibini yapmamakta, finansal yatırımının uygun bir şekilde korunması bakımından değerlendirmede bulunmamaktadır. Örnek 3'teki koşullar çerçevesinde A Şirketi riskli bir finansal varlığa yatırım yapmasının beraberinde getirdiği riski kontrol kapasitesinden yoksun olduğundan, hak edeceği kârların ölçütü olarak en fazla risksiz getiriyi kullanabilecektir.[3] Risk, finansal varlığın getirdiği riski üstlenecek finansal kapasiteye ve kontrol gücüne sahip işletmeye yüklenecektir; bu da bahsi geçen örneğin koşullarında B Şirketidir. A Şirketi, potansiyel bir risk primi taşıyan yatırım riskinin kontrolüne sahip değildir. İşlemin, ticari açıdan makul olup olmadığına ilişkin, mahiyeti ve koşulları itibariyle, Kısım D.2 uyarınca değerlendirme yapılmasına ihtiyaç duyulabilir.

1.104 Fonlamanın teminine ilişkin risk yüklenimi ile fonların kullanılacağı operasyonel faaliyetler arasındaki ilişkiye dair açıklamalar, Rehberin 6.60-6.64 no'lu paragrafları arasında verilmektedir. Bu paragraflarda yansıtılan esaslar, gayrimaddi olmayan varlıklara yapılan yatırımlara da aynı şekilde uygulanır.

1.105 Riske ilişkin kontrol fonksiyonlarına karşılık olarak, tarafların her zaman uygun biçimde tazmin edilmeleri gerekir. Genellikle bu karşılık, riskin yüklenilmesinin sonuçlarından doğar ve bu nedenle ilgili taraf hem olumlu getirileri hem de olumsuz maliyetleri üstlenir. Bir tarafın riskin kontrolüne katkı

3 İşlemin Kısım D.2. uyarınca ihmali söz konusu olduğunda, A Şirketinin risksiz getirinin de altında kalması potansiyeli mevcuttur.

sağlayıp riski üstlenmediği durumlarda, kontrole yapılan katkıyla orantılı bir şekilde potansiyel kâr ve zarardan pay verilmesi gibi tazminler uygun olabilir.

1.106 Özellikle VI. Bölümün D Kısmında tartışılan ex ante ve ex post getiriler arasındaki farklar büyük ölçüde, gelecekteki iş sonuçlarının belirsizliğiyle ilgili risklerden kaynaklanmaktadır. 1.78 no'lu paragrafta tartışıldığı üzere riskin sözleşmeye bağlı olarak ex-ante üstlenilmesi, riskin sonuçları gerçekleşmeden önce riskin üstlenilmesi taahhüdünün açık bir kanıtını oluşturmaktadır. Bu Kısımdaki adımların izlenmesiyle transfer fiyatlandırması analizi, beklenmedik getirilerle ilgili riskler dâhil işlemin risk açısından doğru bir şekilde belirlenmesini sağlayacaktır. Bu adımlar çerçevesinde riski üstlenmeyen veya kontrolüne de katkı yapmayan taraf, bu riskten doğan beklenmedik getiriler üzerinde hak sahibi olmayacaktır (ya da beklenmedik zararları karşılamak zorunda olmayacaktır). Bu, Örnek 3'teki durumda (bkz. 1.85 no'lu paragraf), ne beklenmedik kârların ne de beklenmedik zararların A Şirketine yüklenmeyeceği anlamına gelmektedir. Dolayısıyla, Örnek 3'te bahsi geçen varlığın ortadan kalkarak beklenmedik bir zarar oluşması durumunda bu zarar, transfer fiyatlandırması amaçları doğrultusunda yatırım riskini kontrol eden, bu riskin kontrolüne katkı sağlayan ve bu riski üstlenecek finansal kapasiteye sahip olan ve varlığa ilişkin beklenmedik kâr ve zararlar konusunda hak sahibi olan işletme ya da işletmelere yüklenecektir. Bu işletme ya da işletmeler, 1.103 no'lu paragraftaki açıklamalar uyarınca A Şirketinin hakkı olan getiriyi karşılamakla yükümlü olacaklardır.

D.1.3. Mal veya hizmetlerin özellikleri

1.107 Genel olarak, mal veya hizmetlerin belirli özellikleri arasındaki farklılıklar; en azından kısmen bile olsa, bunların serbest piyasadaki değerleri arasındaki farkları açıklar. Bu nedenle, bu özelliklerin karşılaştırılması; işlemin belirlenmesi ile kontrollü ve kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespiti bakımından faydalı olabilir. Dikkate alınması önemli olabilecek özellikler kapsamında şunlar sıralanabilir: Maddi malların transferi durumunda malın fiziksel özellikleri, kalite ve güvenilirliği, tedarik edilebilirliği ve tedarik hacmi; hizmetlerin sağlanması durumunda, hizmetlerin türü ve hacmi; gayrimaddi varlıklar söz konusu olduğunda ise, işlem tipi (örn. lisans veya satış), varlığın türü (örn. patent, marka veya know-how), korumanın süresi ve derecesi, varlığın kullanımının beklenen faydaları. Gayrimaddi varlıkların veya bu gayrimaddi varlıklar üzerindeki hakların transferine dair karşılaştırılabilirlik analizinde önemli kabul edilebilecek gayrimaddi varlıkların bazı belirgin özelliklerine ilişkin daha fazla tartışma için bkz. VI. Bölüm, Kısım D.2.1.

1.108 Söz konusu faktöre verilecek ağırlık, transfer fiyatlandırması yöntemine göre değişmektedir. Bu Rehberin II. Bölümünde tarifi yapılan yöntemler arasında; karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, mal veya hizmetlerin karşılaştırılabilirliği koşulu şartı bakımından en katı olandır. Karşılaştırılabilir fiyat yönteminde; mal veya hizmetlerin özelliklerindeki her önemli farklılık, fiyat üzerinde etki yaratabilir ve uygun karşılaştırılabilirlik düzeltmelerinin yapılmasının düşünülmesini gerektirir (bkz. 2.16 no'lu paragraf). Yeniden satış fiyatı ve maliyet artı yöntemlerinde mal veya hizmetlerin özellikleri arasındaki farklılıkların, brüt kâr marjı veya maliyet artı marjı üzerinde büyük bir etki yaratma ihtimali daha düşüktür (bkz. 2.29 ve 2.47 no'lu paragraflar). Mal veya hizmetlerin özelliklerindeki farklılıklara ilişkin olarak ayrıca işlemsel kâr yöntemleri, geleneksel işlem yöntemlerinden daha az hassastır (bkz. 2. 75 no'lu paragraf). Ancak bu durum, mal veya hizmetlerin özelliklerindeki karşılaştırılabilirliğin işlemsel kâr yöntemleri kullanılırken gözardı edileceği anlamına gelmez; nitekim özellik farklılıkları, test edilen tarafça gerçekleştirilen fonksiyonlardaki, kullanılan varlıklardaki ya da üstlenilen risklerdeki farklılıkları yansıtıyor olabilir. Test edilen taraf kavramına ilişkin tartışmalar için bkz. 3.18-3.19 no'lu paragraflar.

1.109 Uygulamada, brüt ya da net kâr göstergelerine dayanan yöntemlere yönelik karşılaştırılabilirlik analizlerinin sıklıkla ürün benzerliklerinden çok fonksiyonel benzerliklere odaklandığı gözlemlenmektedir. Durumun mahiyet ve şartlarına bağlı olarak karşılaştırılabilirlik analizinin kapsamının farklı ürünlere ilişkin kontrol dışı işlemleri de kapsayacak şekilde genişletilmesi kabul edilebilir, ancak bunun için benzer fonksiyonlar gerçekleştirilmekte olmalıdır. Bununla birlikte, böyle bir yaklaşımın kabulü, ürün farklılıklarının karşılaştırılabilirliğin güvenilirliği üzerindeki etkilerine ve daha güvenilir veriler bulunup bulunmadığına bağlıdır. Araştırmayı benzer fonksiyonların üstlenilmesine bağlı olarak daha fazla potansiyel karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemleri kapsayacak şekilde genişletmeden önce, bu tür işlemlerin kontrollü işlemler için güvenilir emsaller sunma ihtimalinin olup olmadığı düşünülmelidir.

D.1.4. Ekonomik koşullar

1.110 Emsaline uygun fiyatlar, aynı mal veya hizmetleri ilgilendiren işlemler için bile piyasalar arasında çeşitlilik gösterebilir; bu nedenle de karşılaştırılabilirliğin sağlanması için bağımsız ve ilişkili işletmelerin faaliyet göstermekte olduğu piyasalar fiyat üzerinde önemli etki yaratacak farklılıklar içermemeli ya da uygun karşılaştırılabilirlik düzeltmelerinin yapılabilmesi mümkün olmalıdır. İlk adım olarak, mal veya hizmetler için uygun ikameler dikkate alınarak ilgili piyasa veya piyasaları belirlemek esastır. Piyasa

karşılaştırılabilirliğiyle ilgili olabilecek ekonomik koşullar; coğrafi konum, piyasaların büyüklüğü, piyasalarda rekabetin hacmi ve alıcı ve satıcıların rekabet durumları, ikame mal veya hizmetlerin ulaşılabilirliği (ve ulaşılabilirlik riski), bir bütün olarak ve özel bölgeler açısından piyasadaki arz ve talep, gerektiğinde tüketicinin alım gücü, piyasa üzerindeki devlet düzenlemelerinin yapısı ve hacmi, üretim maliyetleri (arazi, işgücü ve sermaye maliyetleri dâhil), ulaşım maliyetleri, piyasanın düzeyi (örn. perakende veya toptan), işlemlerin tarihi, vs. olarak sıralanabilir. Örnek durumun mahiyeti ve koşulları; ekonomik koşullardaki farklılıkların, fiyat üzerinde önemli bir etkisi olup olmadığını ve bu tür farklılıkların etkilerinin ortadan kaldırılabilmesi için makul ve doğru karşılaştırılabilirlik düzeltmelerinin yapılıp yapılamayacağını belirleyecektir. Özellikle coğrafi yönden tasarruf sağlayıcı olanlar olmak üzere yerel piyasaların özelliklerinin karşılaştırılabilirlik analizindeki önemine ilişkin daha ayrıntılı açıklamalar, bu Bölümünün D.6 Kısmında yer almaktadır.

1.111 Bir döngünün (örn. ekonomik, faaliyet veya ürün döngüsü) varlığı, tanımlanması gereken ekonomik koşullardandır. Döngülerin olması durumunda çok yıllı verilerin kullanılmasıyla ilgili olarak bkz. 3.77 no'lu paragraf.

1.112 Tanımlanması gereken bir diğer ekonomik koşul, coğrafi piyasadır. İlgili piyasanın tanımlanması, olgusal bir meseledir. Pek çok sektör açısından birden fazla ülkeyi kapsayan büyük bölgesel piyasalar makul derecede homojenken, diğer bazı sektörler açısından iç piyasalar itibariyle farklılıklar bile oldukça önemlidir.

1.113 Bir ÇUİ grubu tarafından farklı ülkelerde benzer kontrollü işlemlerin gerçekleştirildiği ve bu ülkelerdeki ekonomik koşulların makul derecede homojen olduğu durumlarda; bu ÇUİ grubunun, söz konusu ülkelere yönelik transfer fiyatlandırması politikasını desteklemek üzere çoklu ülke karşılaştırılabilirlik analizine dayanması uygun olacaktır. Ancak bir ÇUİ grubunun her bir ülkede birbirinden son derece farklı ürün veya hizmet çeşitleri sunduğu ve/veya bu ülkelerin herbirinde birbirinden son derece farklı fonksiyonlar üstlendiği (oldukça farklı varlıkları kullanıp oldukça farklı riskler alarak) ve/veya buralardaki işletme stratejilerinin ve/veya ekonomik koşulların birbirinden son derece farkı olduğu çok sayıda durum da söz konusudur; bu durumlarda çoklu ülke yaklaşımına başvurulması, güvenilirliği azaltabilir.

D.1.5. İşletme stratejileri

1.114 İşlemin açıklanmasında ve transfer fiyatlandırması amacıyla karşılaştırılabilirliğin belirlenmesinde, işletme stratejileri de incelenmelidir. İşletme stratejileri; yenilikler ve yeni ürün geliştirme, ürün çeşitlendirmesinin

derecesi, riskten kaçınma, politika değişikliklerinin değerlendirilmesi, mevcut ve planlanan işgücü yasalarına dair veriler, anlaşmaların süresi ve işlerin günlük olarak yürütülmesinde etkili olan diğer faktörler gibi bir işletmenin pek çok boyutunu göz önüne alabilmektedir. Bu itibarla işletme stratejilerinin, kontrollü ve kontrol dışı işlem ve işletmelerin karşılaştırılabilirliğinin belirlenmesinde dikkate alınması gerekebilir.

1.115 İşletme stratejileri arasında pazara giriş planları da sayılabilir. Bir pazara girmek isteyen ya da pazar payını artırmak isteyen bir mükellef, geçici bir süre için kendi ürünü için fiyatı aynı pazardaki diğer karşılaştırılabilir ürünlere göre daha düşük olarak belirleyebilir. Yeni bir pazara girmek ya da pazar payını genişletmek (veya korumak) isteyen bir mükellef ayrıca, geçici olarak daha yüksek maliyetleri (örn. iş başlangıç maliyetleri veya artan pazarlama çabaları nedeniyle) üstlenebilir ve dolayısıyla aynı pazarda faaliyet gösteren diğer mükelleflerden daha düşük kâr oranları elde edebilir.

1.116 Bir mükellefin kendisini potansiyel emsallerinden ayıran bir işletme stratejisi izleyip izlemediği değerlendirilirken; zamanlama hususu, vergi idareleri açısından özel bir takım sorunlar yaratabilir. Pazara giriş veya pazar payını büyütmeye yönelik bazı işletme stratejilerinde, mükellefin hâlihazırdaki kârlarından, gelecekteki artış beklentisiyle feragatı söz konusu olabilir. Gelecekteki bu kâr artışı öngörüsü, mükellefin iddia olunan işletme stratejisinin gerçekte izlenmemesi nedeniyle gerçekleşmez ise ortaya çıkan sonuçlar üzerinden, büyük ihtimalle duruma uygun bir transfer fiyatlandırması düzeltmesine gereksinim duyulacaktır. Bununla birlikte yasal kısıtlamalar, vergi idaresinin daha önceki vergilendirme yıllarını yeniden incelemesini engelleyebilir. En azından kısmen bu nedenden dolayı vergi idareleri, işletme stratejileri konusunu özel incelemeye tabi tutmak isteyebilirler.

1.117 Bir mükellefin uzun vadede daha yüksek kârlar karşılığında geçici olarak mevcuttaki kârlarını azaltmasına yönelik bir işletme stratejisi izleyip izlemediği değerlendirilirken çok sayıda faktör dikkate alınmalıdır. Tarafların fiili uygulamalarının, izlendiği iddia edilen işletme stratejisiyle uyumlu olup olmadığı vergi idarelerince incelemelidir. Örneğin bir üretici, pazara giriş stratejisinin bir parçası olarak bağlı dağıtımcısına piyasa fiyatının altında bir tutar fatura ederse; dağıtımcının maliyet tasarrufu, dağıtımcının müşterilerine fatura ettiği tutara ya da dağıtımcı tarafından üstlenilecek pazara giriş masraflarına yansıyabilecektir. Bir ÇUİ grubunun pazara giriş stratejisi, üretici veya üreticiden ayrı hareket eden dağıtımcı tarafından (ve sonuçta ortaya çıkan bunların maliyetleri) ya da ikisi tarafından koordineli bir şekilde belirlenebilir. Öte yandan; olağandışı yoğunluktaki pazarlama ve reklam çabaları, sıklıkla bir pazara giriş veya pazar

payını büyütme stratejisine eşlik eder. Dikkate alınması gereken bir diğer faktör; kontrollü işlemin tarafları arasındaki ilişkinin yapısının, işletme stratejisinin maliyetini üstlenen mükellefle uyumlu olup olmayacağıdır. Örneğin, emsaline uygun işlemlerde; sadece satış temsilcisi olarak hareket eden, uzun dönem piyasa geliştirme fonksiyonuna ilişkin çok az ya da hiç sorumluluğu olmayan bir işletme, genellikle pazara giriş stratejisinin maliyetlerini üstlenmeyecektir. Bir işletme kendi üzerine risk alarak pazar geliştirme faaliyetlerine girişir ve bir marka veya ticari unvan aracılığıyla ürünün değerini yükseltir veya ürünle alakalı şerefiyeyi artırırsa; bu durum, karşılaştırılabilirliğin oluşturulmasına yönelik olarak fonksiyonların analizinde dikkate alınmalıdır.

1.118 Söz konusu işletme stratejisinin izlenmesine ilişkin bir diğer değerlendirme konusu, kabul edilebilir bir zaman dilimi içinde emsallere uygunluk açısından maliyetine değecek yeterli bir getiri sağlanmasına yönelik makul bir beklentinin olup olmadığıdır. Pazara giriş gibi bir işletme stratejisinin başarısızlığa uğrayabileceği ve bunun tek başına bu stratejinin transfer fiyatlandırması esasları bakımından göz ardı edilmesine yeterli olmayacağı tabidir. Bununla birlikte, böyle bir stratejinin izlenmesi beklenen sonuçları itibariyle işlemin yapıldığı esnada makul değilse ya da başarısız olmasına rağmen bağımsız bir işletmenin kabul etmeyeceği bir süre zarfında devam ettiriliyorsa, işletme stratejisinin emsaline uygun yapısı hakkında şüphe oluşacak ve bir transfer fiyatlandırması düzeltmesi söz konusu olabilecektir. Bağımsız bir işletmenin kabul edebileceği sürenin belirlenmesinde, vergi idareleri işletme stratejisinin uygulandığı ülkedeki mevcut ticari strateji verilerini incelemeyi düşünebilir. Ancak nihai tahlilde en önemli nokta, söz konusu stratejinin öngörülebilir bir gelecekte kârlı bir sonuç getirmesinin beklenip beklenemeyeceği (stratejinin başarısızlığa uğrama ihtimali de tümüyle dışlanmaksızın) ve emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde faaliyet gösteren bir tarafın karşılaştırılabilir ekonomik koşullar ve rekabet koşulları altında benzer bir süre için kârlılığından vazgeçmeye hazır olup olmayacağıdır.

D.2. Mahiyeti doğru olarak belirlenen işlemin kabulü

1.119 Bir önceki Kısımda açıklandığı üzere; transfer fiyatlandırması analizi, taraflar arasındaki ticari veya finansal ilişkilerin asıl mahiyetini belirlemeli ve önemli ekonomik özelliklerini analiz ederek fiiliyattaki işlemi doğru bir şekilde ortaya koymalıdır.

1.120 Analiz yapılırken taraflar arasındaki fiili işlem, sözleşme hükümleriyle birlikte tarafların uygulamalarından da anlaşılacaktır. Anlaşmalarda kabul edilen resmi koşullar, tarafların uygulamaları ve işlemin önemli ekonomik özelliklerinin analiziyle açıklanarak desteklenecektir (bkz. Kısım D.1.1). İşlemin

önemli ekonomik özelliklerinin yazılı anlaşmayla uyumsuz olduğu durumlarda fiili işlem, işlemin taraflarının uygulamalarına bakılarak belirlenecektir. Riskin üstlenmesine ilişkin sözleşme hükümleri ile uygulamadaki durum, risk üzerindeki kontrol (1.65-1.68 no'lu paragraflarda açıklandığı üzere) ve riskin üstlenilmesine dair finansal kapasite (1.64 no'lu paragrafta açıklandığı üzere) dikkate alınarak incelenecek; dolayısıyla sözleşme kapsamında üstlenilen risk, tarafların fiili uygulamalarına bakılarak ve Kısım D.1.2.1.4 ve D.1.2.1.5'te ele alındığı üzere kontrollü bir işlemde risk analizi sürecinin 4 ve 5'inci adımlarında açıklanan diğer faktörlere dayanılarak dağıtılacaktır. Sonuçta, analiz ile taraflar arasındaki ticari ve finansal ilişkilerin asıl mahiyeti ortaya konulacak ve fiili işlem tam ve doğru olarak açıklanacaktır.

1.121 Mahiyeti doğru olarak belirlenen fiiliyattaki işlemin fiyatlamasının emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde doğru bir şekilde belirlenmesi için gerekli her türlü çaba sarf edilmelidir. Vergi idarelerinin ve mükelleflerin bunu gerçekleştirebilmesi için çok sayıda farklı araç ve yöntem Rehberin takip eden bölümlerinde yer almaktadır. 1.122-1.125 no'lu paragraflarda açıklanan istisnai durumlar dışında; bir vergi idaresi, fiili işleme itibar etmeyerek onun yerine diğer işlemleri koymamalıdır.

1.122 Bu Kısımda, doğru bir şekilde belirlenen taraflar arasındaki işlemin, transfer fiyatlandırması amaçları çerçevesinde tanınmayacağı koşullar açıklanmaktadır. İşlemin kabul görmemesi, tartışmalı olabileceğinden ve çifte vergilemeye neden olabileceğinden; bu tasarrufun sadece emsaline uygun fiyatın belirlenmesindeki güçlükten kaynaklanmadığından emin olunmalı ve de işlemin gerçek mahiyeti belirlenerek emsaline uygun fiyatlandırılması için her türlü çaba gösterilmelidir. Aynı işlemin karşılaştırılabilir koşullarda ilişkisiz taraflar arasında görülebildiği durumlarda (örn. tüm ekonomik özelliklerin, tarafların ilişkili işletmeler olması durumu haricinde, test edilen işlemin gerçekleştiği özelliklerle aynı olması gibi) işlemin tanınmaması söz konusu olamaz. Önemli bir husus da şudur ki; ilişkisiz işletmeler arasında görülmemesi, tek başına işlemin kabul görmemesini gerektirmez. Bağlı işletmeler, bağımsız işletmelerden çok daha fazla çeşitlilikte sözleşmelere taraf olabilirler ve ilişkisiz işletmeler arasında daha önce karşılaşılmamış ya da nadiren karşılaşılmış türden işlemleri gerçekleştirebilirler ve bunu da sağlam ticari gerekçelere dayandırabilirler. Doğru bir şekilde belirlenmemiş işleme itibar etmeyip, uygun görülmesi halinde yerine alternatif bir işlemi ikame etmek için; bu işlemle ilgili düzenlemelerin, bir bütün olarak bakıldığında, karşılaştırılabilir koşullarda makul hareket eden bağımsız işletmeler tarafından kabul görecek düzenlemelerden farklı olması ve dolayısıyla karşılıklı bakış açıları ve işlem sırasında sahip oldukları seçenekler itibariyle iki taraf için de kabul edilebilir bir fiyatın belirlenmesine engel teşkil etmesi gerekir.

İşlemin ilişkisiz taraflar arasındaki anlaşmalar için gerekli ticari mantıktan yoksun olduğunun bir göstergesi olabileceğinden; ÇUİ grubunun konsolide bazdaki vergi öncesi gelirinin, daha kötü bir noktaya götürülüp götürülmediğinin değerlendirilmesi de önemlidir.

1.123 İtibar etmemeye ilişkin analizin kilit sorusu, aynı işlemin ilişkisiz taraflar arasında da gözlemlenip gözlemlenemeyeceği değil, fiili işlemin karşılaştırılabilir ekonomik koşullar altındaki birbiriyle ilişkisi olmayan taraflar arasında kabul edilebilecek anlaşmaların ticari rasyonalitesine sahip olup olmadığıdır. Emsaline uygun bir düzenlemenin ticari rasyonalitesine sahip bir işlemin tanınmaması, emsallere uygunluk ilkesi açısından kabul edilebilir bir uygulama değildir. İşletmelerin meşru işlemlerinin yeniden yapılandırılması, diğer vergi idaresinin işlemin nasıl yapılandırılması gerektiğine dair aynı bakış açısını paylaşmaması durumunda adaletsizliğin çifte vergilendirmeyle daha da artacağı, tamamen keyfi bir uygulama olacaktır. Bir kez daha vurgulamak gerekir ki sadece ilişkisiz işletmeler arasında görülmediği gerekçesiyle, işlemin emsaline uygun bir düzenlemenin özelliklerini taşımadığı sonucuna ulaşılamaz.

1.124 Transfer fiyatlandırması amaçları çerçevesinde tanınmayıp, mükellefin benimsediği uygulamanın yerine konulacak yapı, fiili işlemin koşullarıyla olabildiğince bağdaşmalı ve ayrıca her iki tarafın da anlaşma yapıldığı esnada kabul edebileceği bir fiyata ulaşılmasını sağlayacak ticari açıdan makul bir sonucu gerçekleştirmelidir.

1.125 İtibar etmeme kriterine ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır.

Örnek 1

1.126 S1 Şirketi, önemli miktarda stok tutmayı ve teçhizatlarıyla birlikte fabrika için yüklü bir sermaye yatırımını gerektiren bir üretim faaliyeti yürütmektedir. Şirket, yakın geçmişte sıklıkla sel yaşanan bir bölgede bulunan bir ticari emlaka sahiptir. Bağımsız sigortacılar, büyük miktarlardaki talepler karşısında büyük bir belirsizlikle karşı karşıya kaldığından, bölgede emlak sigortası için aktif bir pazar bulunmamaktadır. Bağlı bir işletme olan S2 Şirketi, S1 Şirketine yıllık sigorta yapmaktadır; stokların ve teçhizatlarıyla birlikte fabrikanın değerinin %80'ini oluşturan yıllık prim, S1 Şirketi tarafından ödenmektedir. Bu örnekte S1, yüksek belirsizlik nedeniyle sigorta için aktif bir pazar mevcut olmamasından ötürü ticari açıdan irrasyonel bir işleme dâhil olmuştur ve ne lokasyon değişikliği ne de sigortalama yapılmaması, daha cazip alternatifler değildir. İşlemin ticari açıdan irrasyonel olması nedeniyle; hem S1, hem de S2 açısından kabul edilebilir bir fiyat da yoktur.

1.127 Bu Kısımdaki açıklamalar çerçevesinde yukarıdaki işlem kabul görmemelidir. S1 sigorta satın almamış gibi kabul edilmeli ve kârları S2'ye yapılan ödemeler nedeniyle düşmemiş gibi görülmelidir; S2 sigorta yapmamış gibi kabul edilmeli ve bu nedenle de herhangi bir talepten dolayı sorumluluk taşımamalıdır.

Örnek 2

1.128 S1 Şirketi, üretilip satılabilecek yeni ürünler yaratılmasına yönelik gayrimaddi varlıkların geliştirilmesi için araştırma faaliyetleri yürütmektedir. Şirket, gelecekteki çalışmaları sonucunda ortaya çıkabilecek gelecekteki tüm gayrimaddi varlıklara ilişkin sınırsız hakları, toplu bir ödeme karşılığında yirmi yıllık bir süre için bağlı bir işletme olan S2 Şirketine devretmeyi kabul etmiştir. Hem bu süre içinde S1 Şirketinin ne tür Ar-Ge faaliyetleri yürüteceğinin belli olmaması, hem de potansiyel sonuçları değerlendirmenin tamamen spekülatif bir eylem olması nedeniyle; ne S1 Şirketinin, ne de S2 Şirketinin üzerinde anlaşılan ödeme tutarının uygun bir değerlemeyi yansıtıp yansıtmadığını belirleyecek güvenilir araçları olmadığından, bu anlaşma ticari açıdan irrasyoneldir. Bu Kısımdaki açıklamalar uyarınca, mükellefin kabul ettiği anlaşmanın yapısı, ödemenin şekli de dâhil olmak üzere transfer fiyatları analizi amaçları çerçevesinde değiştirilmelidir. Yerine getirilecek olan yapı; yerine getirilen fonksiyonlar, kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler dâhil ilişkili Şirketlerin ticari veya finansal ilişkilerinin önemli ekonomik özelliklerini dikkate almalıdır. Söz konusu veriler, potansiyel ikame yapılarının aralığını daraltarak, bunları durumun koşullarıyla en uyumlu olan seçenekle sınırlar. (örn., değerlemesi güç gayrimaddi varlıklara ilişkin Rehber açıklamaları da dikkate alınmak suretiyle; söz konusu verilere bağlı olarak anlaşma kapsamı, S2 Şirketinin S1 Şirketine finansman sağlaması olarak ya da S1 Şirketinin S2 Şirketine araştırma hizmetleri sağlaması olarak değiştirilebilir veya belirli gayrimaddi varlıklar tanımlanabilirse bunlar için şarta bağlı ödeme yapılan bir lisans olarak belirlenebilir.)

D.3. Zararlar

1.129 ÇUİ grubu bir bütün olarak kârlı iken bağlı bir işletme sürekli olarak zarar gerçekleştirdiğinde, bu durum transfer fiyatlandırması konularının özel olarak incelenmesini gerektirebilir. Elbette ilişkili işletmeler de tıpkı bağımsız işletmeler gibi, ağır iş kurma maliyetlerine, olumsuz ekonomik koşullara, verimsizliklere ve işle ilgili diğer meşru gerekçelere bağlı olarak gerçek zararlarla karşılaşabilir. Bununla birlikte bir bağımsız işletme, devam eden zararlara süreksiz katlanmaya hazır olmayacaktır. Tekrarlayan zararlarla karşı karşıya kalan bir bağımsız işletme, sonunda bu koşullar altında iş yapmaya son verecektir.

Buna karşılık zarar eden bir ilişkili işletme faaliyetine, bir bütün olarak ÇUİ açısından yarar sağladığı sürece devam edebilecektir.

1.130 Bağlı olduğu ÇUİ grubunun kâr eden üyeleriyle iş yapmakta olan ve zarar eden bir işletmenin varlığı, mükellefler veya vergi idarelerinde transfer fiyatlandırmasının sorgulanması gerektiği düşüncesini uyandırabilir. Zarar eden işletme, gerçekleştirdiği faaliyetlerinden doğan faydalarla ilişkili olarak bağlı olduğu ÇUİ grubundan uygun bir telafi ödemesi almıyor olabilir. Örneğin bir ÇUİ grubunun, rekabetçi konumunu koruyabilmek ve genel olarak kâr elde etmek için geniş bir yelpazede mal ve/veya hizmet üretmesi gerekebilir ancak bazı ürün grupları düzenli olarak gelir kaybı yaratabilir. Diğer üyeler kâr yaratan ürünler üretirken, ÇUİ grubunun bir üyesi tüm zarar eden ürün üretimlerini kendisi gerçekleştirdiği için sürekli olarak zarar ediyor olabilir. Bağımsız bir işletme bu tür bir hizmeti sadece uygun bir hizmet bedeliyle tazmin edilmesi karşılığında sunacaktır. Dolayısıyla böyle bir transfer fiyatlandırması problemine yönelik yaklaşımlardan biri, zarar eden işletmeye, bağımsız bir işletmenin emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde elde edeceği hizmet bedeline benzer bir türde ödeme yapılmasının kabul edilmesi olacaktır.

1.131 Zararların analiz edilmesinde göz önüne alınması gereken bir faktör, işletme stratejilerinin tarihsel, ekonomik ve kültürel çeşitli nedenlerle bir ÇUİ grubundan diğerine değişebilecek olmasıdır. Makul bir süre boyunca tekrarlayan zararlar, bazı durumlarda pazara giriş amacı doğrultusunda özel olarak düşük fiyatlar belirlemesi şeklindeki bir işletme stratejisine bağlanabilir. Örneğin bir üretici, yeni pazarlara girebilmek, mevcut pazar payını artırabilmek, yeni ürün veya hizmetlerini tanıtmak ya da potansiyel rakiplerini caydırmak için mallarının fiyatını, geçici zararlara bile yol açacak ölçüde düşürebilir. Bununla birlikte, olağandışı düşük fiyatlar, daha uzun vadede kârlılığı artırmak hedefi çerçevesinde sadece sınırlı bir zaman aralığı için beklenmelidir. Fiyatlama politikası makul bir sürenin dışına çıkarsa, özellikle de karşılaştırılabilir çok yıllı verilerin, zararların karşılaştırılabilir bağımsız işletmeleri etkileyen süreden daha uzun devam ettiğini gösterdiği durumlarda bir transfer fiyatlandırması düzeltmesi gerekli olabilir. Netice itibariyle vergi idareleri olağandışı düşük fiyatları (örn. eksik üretim kapasitesiyle çalışılması durumunda marjinal maliyetin fiyat olarak belirlenmesi), bağımsız işletmelerin fiyatları benzer şekilde belirlemesinin beklenebileceği durumlar haricinde, emsaline uygun fiyatlar olarak kabul etmemelidir.

D.4. Devlet politikalarının etkileri

1.132 Mükellefçe emsal değerin belirlenmesinde; fiyat kontrolleri (hatta fiyat indirimleri), faiz oranları üzerindeki kontroller, hizmet ya da yönetim

ücretleri üzerindeki kontroller, royalti bedelleri üzerindeki kontroller, belirli sektörlere sağlanan teşvikler, kambiyo kontrolü, anti damping vergileri ya da kur politikaları gibi hükümet tarafından uygulanan müdahaleci piyasa 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, ilişkili işletmelerce gerçekleştirilen işlemlerin, bağımsız taraflar arasında gerçekleşen işlemler ile tutarlı olup olmadığıdır.

1.133 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 ÇUİ'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 uygulamanın, fiyat kontrolüne tabi malları satan işletmeler tarafından elde edilecek olan kâr düzeylerini etkileyeceğini göz önünde bulundurması gerekliliği oldukça açıktır.

1.134 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 ile 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.

1.135 Bu analizin içerdiği güçlük şudur ki, genellikle bağımsız işletmeler ödemelerin bloke olacağını öngörecekleri bir işleme zaten girmeyeceklerdir. Ancak hükümet müdahalelerinin ilgili anlaşmanın yürürlüğe girmesinden sonra uygulanmasından dolayı, bağımsız işletmeler zaman zaman kendilerini bu tür işlemlerin içinde bulabilirler. Aksi takdirde, ödemeyi etkileyebilecek olan hükümet müdahalesinin varlığına rağmen bağımsız işletme tarafından önerilen ticari stratejinin kabul edilebilir oranda bir getiriyi 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.

1.136 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 yapılıncaya 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 kullanımı

1.137 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 değerleme ilkeleri, OECD'nin belirlediği transfer fiyatlandırması yöntemleriyle uyumlu olmayabilir. Bu husus göz önüne 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.

1.138 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 itibariyle bunun tam tersine olan) yaklaşımının geçerliliğini azaltması beklenmelidir. Bilgi değişimi konusundaki işbirliğinin daha geniş bir ölçekte uygulanması, oldukça yararlı olacaktır ve gelir 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.

D.6. Konum tasarrufları ve diğer yerel piyasa özellikleri

1.139 1.110, 1.112 ve 6.120 no'lu paragraflar göstermektedir ki işletmelerin faaliyet gösterdiği coğrafi piyasaların özellikleri, karşılaştırılabilirliği ve emsaline uygun fiyatları etkileyebilmektedir. Coğrafi piyasalar arasındaki farklılıkların değerlendirilmesi ve uygun karşılaştırılabilirlik düzeltmelerinin yapılması esnasında birtakım sorunlar ortaya çıkabilir. Bu sorunlar, belli bir piyasadaki faaliyetlere atfedilebilecek maliyet tasarrufları konusuyla bağlantılı olabilir. Bu tür tasarruflar, kimi zaman konum tasarrufları olarak adlandırılmaktadır. Diğer durumlarda karşılaştırılabilirlik sorunları, doğrudan konum tasarruflarıyla bağlantılı olmayan yerel pazar avantaj veya dezavantajlarıyla ilgili olarak ortaya çıkabilir.

D.6.1. Faaliyet yeri tasarrufları

1.140 9.126-9.131 no'lu paragraflarda faaliyet yeri tasarruflarının, bir işletme yeniden yapılandırılması çerçevesinde nasıl işleme tabi tutulacağı tartışılmaktadır. Bu paragraflarda tanımlanan ilkeler, sadece işletme yeniden yapılandırılması durumunda değil, faaliyet yeri tasarruflarının bulunduğu genel olarak tüm durumlarda uygulanabilir.

1.141 9.126-9.131 no'lu paragraflarda yer alan açıklamalar uyarınca faaliyet yeri tasarruflarının iki ya da daha fazla ilişkili işletme arasında nasıl paylaştırılacağının belirlenmesinde; (i) faaliyet yeri tasarruflarının bulunup bulunmadığının, (ii) faaliyet yeri tasarruflarının miktarının, (iii) faaliyet yeri tasarruflarından ne ölçüde ÇUİ grubunun bir üyesi veya üyelerinin nemalandığının veya ne ölçüde bunun bağlantısız müşterilere veya tedarikçilere aktarıldığının ve ayrıca, iv) faaliyet yeri tasarruflarının tümüyle bağımsız müşterilere veya tedarikçilere aktarılmaması durumunda arta kalan bakiyenin benzer koşullar altında faaliyet gösteren bağımsız işletmeler arasında ne şekilde dağıtılacağının dikkate alınması gereklidir.

1.142 İşlev analizinin müşterilere veya tedarikçilere aktarılmamış faaliyet yeri tasarruflarının varlığını gösterdiği ve yerel piyasada karşılaştırılabilir işletmeler ve işlemlerin tespit edilebildiği durumlarda; bu yerel piyasa emsalleri, net faaliyet yeri tasarruflarının iki veya daha fazla ilişkili işletme arasında nasıl paylaştırılması gerektiği konusunda en güvenilir göstergeyi oluşturacaktır. Başka bir ifadeyle, güvenilir yerel piyasa emsallerin mevcut olduğu ve emsaline uygun

fiyatın belirlenmesinde kullanılabildiği durumlarda, faaliyet yeri tasarrufları için özel bir karşılaştırılabilirlik düzeltmesine ihtiyaç yoktur.

1.143 Güvenilir yerel piyasa emsalleri bulunmadığında, faaliyet yeri tasarruflarının varlığı ve bir ÇUİ grubu üyeleri arasında dağılımına ilişkin belirlemelerin ve faaliyet yeri tasarruflarını hesaba katması gereken tüm karşılaştırılabilirlik düzeltmelerinin; ilgili ilişkili işletmeler tarafından yerine getirilen fonksiyonlar, üstlenilen riskler ve kullanılan varlıklar dâhil olmak üzere tüm ilgili olgu ve koşulların analizine dayanılarak, 9.126-9.131 no'lu paragraflarda tarif edildiği şekilde yapılması gerekir.

D.6.2. Diğer yerel piyasa özellikleri

1.144 İşletme faaliyetlerinin gerçekleştirildiği yerel piyasanın özellikleri, ilişkili işletmeler arasındaki işlemlere ilişkin emsaline uygun fiyatları etkileyebilmektedir. Bu özelliklerin bazıları faaliyet yeri tasarruflarına yol açarken; diğerleri, doğrudan bu tür tasarruflarla bağlantısı olmayan karşılaştırılabilirlik hususlarını gündeme getirebilir. Örneğin, belli bir konudaki karşılaştırılabilirlik ve işlev analizi; ürünlerin üretildiği veya satıldığı coğrafi piyasanın ilgili özelliklerinin, hanehalklarının satın alma gücü ve tercihlerinin, pazarın büyüyen mi yoksa küçülen bir piyasa mı olduğunun, piyasadaki rekabet düzeyi ve diğer benzer faktörlerin, bu piyasada oluşabilecek fiyat ve kâr marjlarını etkilediğini ortaya koyabilir. Benzer şekilde, belli bir konuyla ilgili olarak yapılan karşılaştırılabilirlik ve işlev analizi; lokal altyapı hizmetlerinin göreceli ulaşılabilirliğinin, eğitimli personel havuzunun göreceli varlığının, kârlı piyasalara yakınlığın ve işletme operasyonlarının yapıldığı bir coğrafi piyasadaki benzer özelliklerin dikkate alınması gereken piyasa avantaj ve dezavantajlarına yol açtığını ortaya koyabilir. Karşılaştırılabilirliği geliştirecek güvenilir ayarlamaların tespit edilebildiği durumlarda, bu tür faktörleri hesaba katan uygun karşılaştırılabilirlik düzeltmeleri yapılmalıdır.

1.145 Bu tür yerel piyasa özellikleri için karşılaştırılabilirlik düzeltmelerinin gerekli olup olmadığının değerlendirilmesi konusunda en güvenilir yaklaşım, söz konusu coğrafi piyasada benzer fonksiyonları yerine getiren, benzer riskleri alan ve benzer varlıkları kullanan ilişkisiz işletmeler arasındaki karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlere ilişkin verilere bakılmasıdır. Bu tür işlemler, kontrollü işlemle aynı piyasa koşulları altında yürütülmekte ve bu nedenle de yerel piyasadaki karşılaştırılabilir işlemlerin tespit edilebilmesi durumunda yerel piyasanın özellikleri için özel ayarlamalar yapılması gerekli olmamaktadır.

1.146 Makul bir şekilde güvenilir yerel piyasa emsallerinin tespit edilemediği durumlarda, yerel piyasanın özelliklerine uygun karşılaştırılabilirlik düzeltmelerinin belirlenmesinde ilgili tüm olgu ve koşullar dikkate alınmalıdır. Faaliyet yeri tasarruflarında olduğu gibi yerel piyasa emsallerinin bulunamadığı her bir durum için; (i) bir piyasa avantajının var olup olmadığının, (ii) yerel piyasa avantaj veya dezavantajlarına atfedilebilecek, diğer piyasalarda belirlenmiş emsaller itibariyle gelirler, maliyetler veya kârlardaki artış veya azalış miktarının, (iii) yerel piyasa özelliklerinin fayda veya yüklerinin bağlantısız müşterilere veya tedarikçilere aktarılma derecesinin ve (iv) yerel piyasa özelliklerine atfedilebilecek fayda veya yüklerin var olup da tümüyle bağlantısız müşteri veya tedarikçilere aktarılmaması durumunda benzer koşullar altında faaliyet gösteren bağımsız işletmelerin bunları kendi aralarında nasıl dağıtacağının dikkate alınması gereklidir.

1.147 Makul bir şekilde güvenilir kabul edilen yerel piyasa emsallerinin tanımlanamadığı durumlarda, yerel piyasa özelliklerine ilişkin karşılaştırılabilirlik düzeltmeleri ihtiyacı pek çok farklı bağlamda doğabilir. Bazı durumlarda piyasa avantaj veya dezavantajları, ilişkili işletmeler arasında transfer edilen mallar veya sunulan hizmetlerin emsaline uygun fiyatını etkileyebilir.

1.148 Diğer bazı durumlarda bir işletme yeniden yapılandırması veya ilişkili işletmeler arasındaki gayrimaddi varlık transferi, bu durum dışında mümkün olmayacak biçimde işlemin bir tarafının yerel piyasa avantajlarını elde etmesini mümkün kılabilir veya aynı tarafın yerel piyasa dezavantajlarını üstlenmesini gerekli kılabilir. Bu tür durumlarda, yerel piyasa avantaj veya dezavantajlarının varlığı beklentisi, işletme yeniden yapılandırması veya gayrimaddi varlıkların transferiyle ilgili olarak ödenen emsaline uygun fiyatı etkileyebilir.

1.149 Bir transfer fiyatlandırması analizi yürütürken, yerel piyasa özellikleri arasında; gayrimaddi olan (piyasadan istifade etmek için gerekli her türlü know-how, sözleşmeden doğan haklar veya devlet lisansları gibi) ve olmayan ayrımı yapmak önemlidir. İçinde bulunulan koşullara bağlı olarak bu tür gayrimaddi unsurlar, VI. Bölümde açıklandığı üzere (Kısım B'deki gayrimaddi varlıkların geliştirmesiyle bağlantılı fonksiyonlar, varlıklar ve riskler için işletmelerin ödüllendirilmesine ilişkin açıklamalar dâhil) bir transfer fiyatlandırması analizinde hesaba katılması gerekecek kadar önemli bir değer taşıyor olabilir. Bazı durumlarda, sözleşmeden doğan haklar ve devlet lisansları, rakiplerin belirli bir piyasaya girişlerini kısıtlayabilir ve böylece yerel piyasa özelliklerinin ekonomik sonuçlarının belli bir işlemin tarafları arasında nasıl paylaştırıldığını etkileyebilir. Diğer durumlarda, bir piyasaya girişi sağlayan

sözleşmeden doğan haklar veya devlet lisansları, potansiyel piyasa oyuncularının pek çoğu veya tümüne çok az kısıtlamalarla ulaşılabilir olabilir.

1.150 Örneğin bir ülke, sınırları dâhilinde bir yatırım yönetimi işi yapılmasına ön koşul olarak düzenleyici bir lisans alınmasını zorunlu kılabilir ve bu tür bir lisansı alabilecek yabancı firmaların sayısını kısıtlayabilir. Karşılaştırılabilirlik ve işlev analizi, bu tür bir lisans alabilmek için hizmet sağlayıcısının ilgili devlet yetkililerine bu tür bir işi basiretli biçimde yürütebilmek için gerekli deneyim ve sermaye düzeyine sahip olduğunu göstermesi gerektiğini ortaya koyabilir. Böyle bir lisansın geçerli olacağı piyasanın da kendisine özgü özellikleri olabilir. Örneğin emeklilik ve sigorta düzenlemelerinin; büyük nakit havuzlarına, yatırımları uluslararası çeşitlendirme gerekliliğine ve buna bağlı olarak kaliteli yatırım yönetimi hizmetlerine ve bu tür hizmetlerin sunulmasını kazançlı kılacak yabancı piyasa bilgilerine yönelik yüksek talebe yol açtığı bir piyasa söz konusu olabilir. Karşılaştırılabilirlik analizi, ayrıca yerel piyasaya ait bu özelliklerin belli başlı yatırım yönetimi hizmetleri için tahsil edilecek fiyatı ve bu tür hizmetlerin sunulmasından elde edilecek kâr marjlarını etkileyebileceğini ortaya koymaktadır. Bu koşullar altında, söz konusu gayrimaddi varlık (örn. yatırım yönetimi hizmetlerini verme yetkisi lisansı), lisansı elinde bulunduran taraf ya da tarafların yerel piyasada faaliyet göstermenin faydalarından (bu piyasanın kendisine özgü özelliklerinin getirdiği faydalar), lisanslama gerekliliğinin olmaması durumunda elde edilecek olana nazaran daha büyük bir pay elde etmesine yol açabilir. Bununla birlikte, düzenleyici lisansın etkisi değerlendirilirken VI. Bölüm Kısım B'de açıklandığı üzere özel durumlarda hem yerel piyasadaki yerel grup üyesinin hem de yerel piyasa dışındaki diğer grup üyelerinin lisansı elde etmek için gerekli kapasitelerin sağlanmasına katkıları da dikkate alınmalıdır.

1.151 Farklı bir örnek durumda karşılaştırılabilirlik ve işlev analizi, devletin verdiği faaliyet lisansının bir coğrafi piyasada belli bir hizmeti vermek için ön koşul olarak gerekli olduğunu ortaya koyabilir. Ancak söz konusu lisansların, gerekli özelliklere sahip olan tüm başvuru sahiplerine verildiği ve piyasadaki rakiplerin sayısını kısıtlama etkisi yaratmadığı bir durum da mümkündür. Bu koşullar altında lisans gerekliliği, pazara giriş için önemli bir engel teşkil etmeyebilir ve böyle bir lisansa sahip olunması da yerel piyasada faaliyet göstermenin faydalarının ilişkisiz işletmeler arasında paylaşımına ilişkin kayda değer bir etkiye yol açmayabilir.

D.7. Nitelikli işgücü havuzu mevcudu

1.152 Bazı işletmeler, istisnai nitelikte kaliteli veya deneyimli bir çalışan kadrosu oluşturma konusunda başarılıdır. Böyle bir çalışan grubunun varlığı,

sunulan hizmetlerin emsaline uygun fiyatını veya işletmenin hizmetleri sağlama veya malları üretme verimliliğini etkiler. Bu tür bir faktör, normal olarak transfer fiyatlandırması karşılaştırılabilirlik analizinde hesaba katılmalıdır. Bir araya getirilmiş özel nitelikli işgücünün fayda ve zararlarının, potansiyel karşılaştırılabilir işlemler yapan işletmelerin işgüçlerine kıyasla belirlenmesinin mümkün olduğu durumlarda, bu faktörün mal ve hizmetlerin emsaline uygun fiyatlarına etkisini yansıtmak üzere karşılaştırılabilirlik düzeltmeleri yapılabilir.

1.153 Bazı yeniden yapılandırma ve benzeri işlemlerde, işlemin bir parçası olarak nitelikli işgücünün bir ilişkili işletmeden diğerine transferi mümkündür. Bu tür durumlarda nitelikli işgücünün transferinin işletmenin diğer varlıklarıyla birlikte yapılması, transferi alan tarafın zamandan ve yeni bir işgücünü işe alıp eğitme masraflarından tasarruf etmesini sağlayacaktır. İşlemin bir bütün olarak değerlendirilmesi için kullanılan transfer fiyatlandırması yöntemlerine bağlı olarak, bu tür durumlarda böylesi zaman ve masraf tasarruflarının karşılaştırılabilirlik düzeltmeleri olarak, transfer edilen varlıklara biçilecek emsaline uygun fiyata yansıtılması uygun olabilecektir. Diğer bazı durumlarda ise, tam tersine; nitelikli işgücünün transferi, transfer eden tarafın işletme operasyonlarının yapılandırılması konusundaki esnekliğini kısıtlayarak işçilerin işten çıkarılması durumunda potansiyel yükümlülükler yaratabilecektir. Böyle durumlarda yeniden yapılandırmayla bağlantılı olarak yapılan tazminat ödemesinin, gelecekte karşılaşılabilecek potansiyel yükümlülük ve kısıtlamaları yansıtması uygun olabilir.

1.154 Bir önceki paragraf, personelin bireysel olarak bir ÇUİ grubunun üyeleri arasında transferi veya geçici görevlendirmesinin genel bir konu olarak ayrı bir ücretlendirmeye tabi tutulmasını önermeyi amaçlamamaktadır. Pek çok olayda ilişkili işletmeler arasında çalışanların bireysel olarak transferinde tazminat ihtiyacı doğmamaktadır. Çalışanlar geçici olarak görevlendirildiğinde (yani transferi yapan işletmenin maaş bordrosunda yer alıp, transfer eden işletme için çalıştıklarında), bunların geçici hizmetleri için çoğu zaman yalnızca emsaline uygun bir ödeme yapılması yeterli olacaktır.

1.155 Bununla birlikte bazı durumlarda bir veya daha fazla çalışanın geçici olarak görevlendirilmesinin, içinde bulunulan olgu ve koşullara bağlı olarak değerli know-how ve diğer gayrimaddi varlıkların bir ilişkili işletmeden diğerine transferiyle sonuçlanabileceğinin de bilinmesi gerekir. Örneğin, A Şirketinin, B Şirketine geçici olarak görevlendiren bir çalışanı, A Şirketine ait gizli bir formülün bilgisine sahip olup bu gizli formülü ticari faaliyetlerinde kullanmak üzere B Şirketine verebilir. Benzer şekilde B Şirketine bir fabrika kurulumuna yardımcı olmak üzere geçici görevle gönderilen A Şirketinin

çalışanları, A Şirketinin know-how üretim bilgisini ticari faaliyetlerinde kullanması için B Şirketine verebilir. Bu tür know-how veya diğer gayrimaddi varlıkların sağlanması, çalışanların geçici görevlendirilmesinden kaynaklanması durumunda; bu konu, VI. Bölüm maddeleri altında ayrıca incelenmeli ve gayrimaddi varlıkların kullanımı için uygun bir fiyat ödenmelidir.

1.156 Özel yetenek ve deneyimlere sahip nitelikli bir işgücü havuzuna erişim, hatta bazen çalışanlar transfer edilmese bile, transfer edilen gayrimaddi varlıklar veya diğer varlıkların değerini artırabilir. VI. Bölüm ekindeki Örnek 23, gayrimaddi varlıklar ve nitelikli toplu işgücüne erişim arasındaki etkileşimin, transfer fiyatlandırması analizindeki önemini göstermektedir.

D.8. ÇUİ grup sinerjileri

1.157 Karşılaştırılabilirlik sorunları ve karşılaştırılabilirlik düzeltmelerinin gerekliliği, ÇUİ grup sinerjilerinin varlığından dolayı da ortaya çıkabilir. Bazı durumlarda, ÇUİ grupları ve bu tür gruplar oluşturan ilişkili işletmeler, grup üyeleri arasında, benzer durumlarda ilişkisiz işletmeler arasında oluşamayacak etkileşimler ve sinerjilerden fayda sağlayabilirler. Bu tür grup sinerjileri, örneğin satın alma güçleri veya ölçek ekonomilerinin birleşmesinden, bilgi işlem ve iletişim sistemlerinin birleşip bütünleşmesinden, yönetimlerin birleştirilmesinden, fonksiyonel tekrarların ortadan kaldırılmasından, borçlanma kapasitesinin artmasından ve çok sayıdaki benzeri faktörden dolayı ortaya çıkabilir. Bu grup sinerjileri sıklıkla bir bütün olarak gruba fayda sağlar ve böylece rekabet koşullarında beklenen maliyet tasarruflarının gerçekleşmesine bağlı olarak grup üyeleri tarafından kazanılan toplam kârları yükseltebilir. Buna karşın, kurumsal operasyonların büyüklüğü ve kapsamının, daha küçük ve daha pratik işletmelerin karşılaşmadığı türden bürokratik engeller yaratması veya işletmenin bir bölümünün ÇUİ grubunun oluşturduğu genel standartlar yüzünden kendi işlemleri için verimli olmayan bilgi işlem veya iletişim sistemlerini kullanmak zorunda kalması gibi diğer durumlarda, bu tür grup yapılanmalarının etkisi negatif de olabilir.

1.158 Bu Rehberin 7.13 no'lu paragrafı, bağlı bir işletmenin, sadece büyük bir ÇUİ grubunun bir parçası olmasından kaynaklanan faydalar elde ettiğinde grup içi hizmet almış gibi değerlendirilmemesi veya herhangi bir ödeme yapmakla yükümlü olmaması gerektiğini öngörmektedir. Bu bağlamda "arızi" terimi, sadece grup mensubiyetinden kaynaklanan, bu faydanın gerçekleşmesini sağlayacak bilinçli, kararlı faaliyet veya işlemlerin olmadığı faydaları açıklamaktadır. Arizi terimi, bu faydaların niceliğine gönderme yapmamakta veya bu tür faydaların küçük veya göreceli olarak önemli olması gerektiği anlamına

gelmemektedir. Grup üyeleri açısından arizi olan bu faydalara dair genel bakış açısı çerçevesinde, sinerjiden kaynaklanan grup üyeliği faydaları; tamamen bir ÇUİ grubu üyeliğinden kaynaklanıyorsa, başka bir deyişle grup üyelerinin bilinçli faaliyetlerinden veya grup üyeleri tarafından bir hizmetin veya başka bir fonksiyonun yerine getirilmesinden kaynaklanmıyorsa, ayrı olarak ücretlendirilmemeli veya ÇUİ grubunun üyeleri arasında özel olarak paylaştırılmamalıdır.

1.159 Buna karşın bazı durumlarda, grup üyeliğinin sinerji fayda veya yükümlülükleri, bilinçli toplu grup faaliyetlerinden kaynaklanabilir ve bir ÇUİ grubuna piyasada bir ÇUİ grubu üyesi olmayan ve karşılaştırılabilir işlemler yapan diğer piyasa katılımcılarına göre önemli, açıkça tanımlanabilir yapısal avantaj veya dezavantaj sağlayabilir. Böyle bir yapısal avantaj veya dezavantajın var olup olmadığı, sinerji fayda veya yükümlülüğünün yapısı ve kaynağının ne olabileceği ve sinerjiden kaynaklanan fayda veya yükümlülüğün bilinçli ve kolektif grup faaliyetlerinden kaynaklanıp kaynaklanmadığı, sadece geniş kapsamlı bir fonksiyon ve karşılaştırılabilirlik analiziyle tespit edilebilir.[4]

1.160 Örneğin bir grup, toplu alım indirimin avantajlarından faydalanmak amacıyla satın almayı tek bir grup şirketinde toplama konusunda adımlar attığında ve bu grup şirketi satın almış olduğu malları tekrar diğer grup üyelerine sattığında, grup satın alma gücünden faydalanmak üzere bilinçli toplu grup faaliyeti meydana gelmektedir. Benzer şekilde, bir ana şirketteki merkezi satın alma müdürü veya bölgesel yönetim merkezi, grup genelinde bir indirim için tedarikçiyle pazarlık yapmak suretiyle bir hizmet sağladığında ve daha sonra grup üyeleri bu tedarikçiden mal satın alıp indirimden faydalandığında grup üyeleri arasında özel alım satım işlemlerinin olmamasına rağmen yine bilinçli toplu grup faaliyeti ortaya çıkmaktadır. Ancak bir tedarikçi, diğer grup üyelerini çekmek amacıyla tek taraflı olarak bir grup üyesine avantajlı bir fiyat önerdiğinde bir bilinçli toplu grup faaliyeti söz konusu olmayacaktır.

4 Yerel hukuk kurallarındaki farklılıklar nedeniyle, bazı ülkeler bilinçli toplu faaliyetleri her zaman işlem olarak kabul ederken, diğerleri böyle kabul etmemektedirler. Bununla birlikte üzerinde uzlaşılan görüş; bilinçli toplu faaliyetlerin, her iki durumda da ilişkili işletmelerden birinin diğerlerinin faydasına fonksiyon icrasını, varlık kullanımını veya risk üstlenmesini gerektirdiği, dolayısıyla da emsallere uygunluk ilkesine uygun ücretlendirilmesinin gerektiği şeklindedir. Bkz. 1.170-1.173 no'lu paragraflardaki Örnek 5.

1.161 Bilinçli toplu grup faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan kurumsal sinerjiler, bir ÇUİ grubunun bir üyesine karşılaştırılabilir bağımsız işletmelere kıyasen tipik olmayan önemli avantajlar ya da yükler getirdiğinde; (i) avantaj veya dezavantajın türünün, (ii) sağlanan fayda veya zararın miktarının ve (iii) bu fayda veya zararın ÇUİ grubunun diğer üyeleri arasında nasıl paylaştırıldığının belirlenmesi gereklidir.

1.162 Önemli grup sinerjileri var olup, bu mevcudiyet bilinçli toplu grup faaliyetlerine dayandırılabildiğinde, bu tür sinerjilerin faydaları genellikle grup üyeleri arasında sinerjinin yaratılmasına katkıları oranında paylaştırılmaktadır. Örneğin, grup üyeleri yüksek miktarlarda alım sonucunda ortaya çıkan ölçek ekonomilerinin avantajlarından faydalanmak amacıyla satın alma faaliyetlerini birleştirmek üzere bilinçli toplu grup faaliyetinde bulunduğunda, şayet satın alma faaliyetlerini koordine eden tarafa uygun bir karşılık verildikten sonra büyük ölçekli satın alma sinerjilerinin faydalarından geriye bir şey kalmışsa grup üyeleri arasında, satın alma hacimleriyle orantılı olarak paylaştırılmalıdır.

1.163 Grup sinerjilerinin hesaba katılması için karşılaştırılabilirlik düzeltmeleri yapılabilir.

Örnek 1

1.164 P Şirketi, finansal hizmetler alanında faaliyet gösteren bir ÇUİ grubunun ana merkezidir. Grubun sağlam konsolide bilançosu sayesinde P Şirketi, sürekli olarak AAA kredi notu almayı sürdürmektedir. S Şirketi, grubun diğer üyeleriyle benzer türde finansal hizmetler sağlayan bir grup üyesidir ve bu hizmeti, önemli bir piyasada ve büyük ölçekte vermektedir. Ancak tek başına S Şirketinin bilançosu, sadece Baa kredi notu sağlamaktadır. Büyük bağımsız bankalar S Şirketine, yine de P grubundaki üyeliği nedeniyle kredi notu A olan bağımsız borçlulara verecekleri oranlardaki faiz oranlarıyla borç vermeye hazırdır. Dolayısıyla bankalar S Şirketine, bu şirket aynı bilançoya sahip bağımsız bir işletme olsa vereceğinden daha düşük, ancak ÇUİ grubunun ana merkezine vereceğinden daha yüksek bir faiz oranı vermektedir.

1.165 S Şirketinin bağımsız bir kredi kurumundan kredi notu A olan borçlulara verilen faiz oranıyla 50 milyon Avro borç aldığını farz edelim. S Şirketi, aynı zamanda P Şirketinin bir diğer ilişkili Şirketi olan T Şirketinden de bağımsız kredi kuruluşundan aldığıyla aynı koşullarda ve aynı faiz oranıyla (A kredi notuna sahip bir işletmeye verilen faiz oranı) 50 milyon Avro borç almış olsun. Bağımsız kredi kuruluşu, işlemin koşulları oluşturulurken S Şirketinin T Şirketinden aldığı da dâhil diğer borçlanmalarından haberdar olsun.

1.166 Bu koşullar altında T Şirketi tarafından S Şirketi için belirlenen faiz oranı, emsaline uygun bir orandır çünkü (i) bu oran karşılaştırılabilir bir işlemde bağımsız bir kredi kuruluşunun S Şirketine vereceğiyle aynıdır ve (ii) S Şirketinin ilişkisiz işletmelerden grup üyesi olmasaydı alabileceğinden daha düşük bir faiz oranıyla borç almasına olanak sağlayan grup sinerjisi için herhangi bir ödeme veya karşılaştırılabilirlik düzeltmeleri yapmasına gerek yoktur, zira borç alabilmesinin sinerjik faydası, ÇUİ grubu üyelerinin bilinçli toplu faaliyetinden değil, sadece S Şirketinin grup üyeliğinden doğmaktadır.

Örnek 2[5]

1.167 S Şirketinin kredi derecesi ve borçlanma gücüyle ilgili koşullar, bir önceki örnektekiyle aynıdır. S Şirketi, A Bankasından 50 milyon Avro borç almaktadır. İşlev analizi, A Bankasının S Şirketine herhangi bir resmi güvence ihtiyacı olmaksızın kredi notu A olan borçlulara uyguladığı faiz oranını uyguladığını ortaya koymaktadır. Öte yandan P Şirketi, A Bankasını kredi notu AAA olan borçlulara uyguladığı faiz oranının uygulamaya ikna etmek için borcuna karşılık güvence vermeyi kabul etmektedir. Bu koşullar altında S Şirketinin, güvenceyi sağlaması nedeniyle P Şirketine bir garanti ücreti ödemesi gerekecektir. Garanti ücretinin hesaplanması esnasında emsaline uygun tutar, S Şirketinin kredi itibarının Baa'dan AAA'ya yükseltilmesinin değil, A'dan AAA'ya yükseltilmesinin sağladığı faydayı yansıtmalıdır. S Şirketinin kredi itibarının Baa'dan A'ya yükselmesi, tamamen grup içindeki pasif birliktelikten kaynaklanan sinerjiye atfedilebilir ve bunun da bu Kısımdaki maddeler ışığında ücretlendirilmemesi gerekir. S Şirketinin kredi itibarının A'dan AAA'ya yükselmesi, bilinçli toplu faaliyetin, daha açık tabirle P Şirketinin sunduğu garantinin bir sonucudur ve bu nedenle de bir karşılık ödemesi yapılması gerekir.

Örnek 3

1.168 A Şirketi tüm grup adına merkezi satın alma yöneticisi rolünü üstlenerek, bağlantısız tedarikçilerden satın aldığı ürünlerin ilişkili işletmelere satışını yapmaktadır. A Şirketi, sadece grubun toplu satın alma gücüne sahip olmasının getirdiği pazarlık avantajını kullanarak tedarikçiyle ürünün fiyatlarını 200 ABD dolarından 110 ABD Dolarına indirmesi yönünde pazarlık yapmaktadır.

5 Örnek 2 finansal işlemlere yönelik garanti ücretine ilişkin transfer fiyatlandırması uygulaması için kapsamlı açıklamalar getirmemektedir. Bu konuda, emsallere uygunluk bakımından baskın ekonomik özelliklerin belirlenmesi dâhil daha detaylı açıklamalar temin edilecektir. İlgili çalışma 2016 ve 2017 yıllarında ele alınacaktır.

Bu koşullar altında ürünlerin A Şirketinden grubun diğer üyelerine yeniden satışında emsaline uygun fiyat, 200 ABD Doları veya civarında bir rakam olmayacaktır. Bunun yerine emsallere uygunluk ilkesi, satın alma faaliyetinin koordinasyonunun karşılığının ödenmesini gerektirecektir. Bu durumda karşılaştırılabilirlik ve işlev analizinin, karşılaştırılabilir toplu satın almaları içeren kontrol dışı işlemlerde karşılaştırılabilir koordinasyon hizmetleri için A Şirketinin maliyetleri artı her bir parça için toplam 6 ABD Dolarlık hizmet ücreti belirlemesi varsayımı halinde, A Şirketi tarafından grup içi yeniden satış fiyatı 116 ABD Dolar civarında olacaktır. Bu şartlar altında grubun her bir üyesi parça başına yaklaşık 84 ABD Dolarlık, grup toplu satın alma gücünden kaynaklanan sinerjiden faydalanmış olacaktır. Ayrıca A Şirketi de, yerine getirdiği hizmet karşılığında, grup üyelerinden satın aldıkları parça başına 6 ABD Doları kazanacaktır.

Örnek 4

1.169 Örnek 3'e benzer bir durumu ele alalım; ancak bu sefer A Şirketinin, parçaların fiilen satın alınması ve yeniden satılması yerine, grup adına indirim pazarlığı yaptığını ve akabinde grup üyelerinin parçaları doğrudan bağlantısız tedarikçiden satın aldığını varsayalım. Karşılaştırılabilirlik analizinin de bu koşullar altında A Şirketinin, diğer grup üyeleri adına üstlendiği koordinasyon hizmetleri karşılığında parça başına 5 ABD Doları hizmet bedeli tahsil etme hakkı olduğunu ortaya koyduğunu varsayalım. (Bu örnekteki Örnek 3'e göre daha düşük hizmet bedeli, hizmet sağlayıcısının parçalara sahip olmaması ve stok bulundurmaması nedeniyle karşı karşıya olduğu daha düşük risk düzeyini yansıtabilir.) Bu durumda parçaları satın alan grup üyeleri, hizmet bedeli ödemesi sonrasındaki bireysel satın almalarına özgü grup satın alma indirimi faydalarını kendi hanelerine yazmış olacaklardır.

Örnek 5

1.170 A Ülkesinde yerleşik bir ÇUİ grubu, B ve C Ülkelerinde üretim yapan ilişkili işletmelere sahiptir. B Ülkesinde vergi oranı %30, C Ülkesinde ise %10'dur. Grup ayrıca D Ülkesinde ortak bir hizmet merkezine sahiptir. B ve C Ülkelerindeki üretim şirketlerinin her birinin üretim süreçlerinde girdi olarak kullanılmak üzere bağlantısız bir tedarikçinin ürettiği 5.000 parçaya ihtiyacı olduğunu varsayalım. Ayrıca B ve C Ülkelerindeki üretici bağlı şirketler dâhil grubun diğer üyeleri, hizmetlerine karşılık D Ülkesindeki ortak hizmet merkezine maliyet artı yöntemiyle hesaplanan, sunulan hizmetlerin düzeyi ve türü itibariyle emsaline uygun bir ücreti sürekli olarak ödüyor olsun.

1.171 Bağımsız bir tedarikçi, parçaları tanesi 10 ABD Dolarından satmakta ve 7.500 birimi geçen toplu alımlar için % 5 fiyat indirimi politikası uygulamaktadır. D Ülkesindeki ortak hizmet merkezinin bir satın alma elemanı, bağımsız tedarikçiyle iletişime geçerek B ve C Ülkelerindeki üretici bağlı işletmelerin her birinin aynı anda 5.000 parça mal alması ve toplam grup satın alma miktarının 10.000 parça olması durumunda tüm grup satın almalarına indirim sağlanacağını teyit ettirmiştir. Bağlantısız tedarikçi, ÇUİ grubuna 10.000 parça malı toplam 95.000 ABD Dolarından satmayı kabul etmiştir. Bu durumda her iki üretici ilişkili işletme, tedarikçiden ayrı ayrı alım yapılması durumuna göre %5 indirim elde etmiş olacaktır.

1.172 Ortak hizmetler merkezindeki satın alma elemanı, bunun üzerine ihtiyaç duyulan parçaların siparişini vermekte ve tedarikçiden B Ülkesindeki üretici ilişkili işletmeye 5.000 parçayı toplam 50.000 ABD Doları üzerinden ve C Ülkesindeki üretici ilişkili işletmeye de 5.000 parçayı toplam 45.000 ABD Doları üzerinden fatura etmesini talep etmektedir. Tedarikçi bu talebi yerine getirmekte ve bunun sonucunda tedarikçiye toplam 10.000 parça için 95.000 ABD Doları ödenmektedir.

1.173 Bu koşullar altında [B Devleti], ülkesindeki üretici ilişkili işletmenin masraflarında 2.500 ABD Doları indirime gitmek gibi bir transfer fiyatlandırması düzeltmesi yapmaya hak kazanacaktır. Fiyatlama düzenlemeleri toplu mal alımlarının yarattığı grup sinerjisinin faydalarını orantılı dağıtmadığından, transfer fiyatlandırması düzeltmesi yapılması uygundur. Düzeltme, B Ülkesindeki üretici ilişkili işletmenin tek başına alım yaptığında 50.000 ABD Dolarından daha az bir fiyat ödemesinin mümkün olmayacak olmasına rağmen gereklidir. B ve C Ülkelerindeki üretici ilişkili işletmeler arasında görünürde bir işlem olmadığı halde; alım indiriminin, fiyat düzenlemesine yönelik bilinçli toplu grup faaliyeti temelinde, kısmen B Ülkesindeki üretici ilişkili işletmeye yansıtılması uygun olacaktır.

II.Bölüm
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. Kısımları, ilişkili 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; karşılaştırılabilir fiyat yöntemi (KFY), yeniden satış fiyatı 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 bulunması amaçlanır. Bu nedenle seçim süreci sırasıyla; OECD tarafından kabul edilen yöntemlerin karşılaştırmalı olarak güçlü ve zayıf yanlarını, özellikle işlev analiziyle belirlenen kontrollü 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 olamaz; nitekim belli bir yöntemin duruma uygun olmadığının kanıtlanmasına da ihtiyaç yoktur.

2.3 Geleneksel işlem yöntemleri, ilişkili 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 her türlü farklılık, normal olarak işletmeler arasında gerçekleştirilen veya dayatılan ticari veya mali ilişkilere dayandırılabilir ve karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem fiyatının kontrollü işlem fiyatının yerine doğrudan konulmasıyla emsallere uygunluk koşulları oluşturulabilir. Sonuç olarak, 2.2 no'lu paragrafta 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; 2.2 no'lu paragrafta tanımlanan kriterler dikkate alındığında, KFY ve diğer transfer fiyatlandırması yöntemlerinin eşit derecede güvenilir olarak uygulanabildiği durumlarda da KFY tercih edilir. KFY'ye ilişkin tartışmalar için, bkz. 2.14-2.26 no'lu paragraflar.

2.4 İşleme dayalı kâr yöntemlerinin geleneksel işlem yöntemlerinden daha uygun bulunduğu durumlar da mevcuttur. Örneğin, tarafların her birinin kontrollü işlemlerle ilgili özgün ve değerli katkılar sağladığı, ya da tarafların büyük ölçüde entegre olmuş faaliyetlerde bulunduğu durumlarda kâr bölüşüm yöntemi tek taraflı bir yöntemden daha uygun olacaktır. Bir diğer örnek ise, üçüncü taraflara ilişkin kamuya açık güvenilir brüt marj bilgilerine erişimin sınırlı olması veya hiç olmaması durumuna ilişkin olup; 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, 2.2 no'lu paragrafta 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 maddesiyle, özellikle de karşılaştırılabilirlik bakımından 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 kontrollü işlemlere ilişkin fiyatın, marjın veya kârların bağımsız işletmeler arasındaki karşılaştırılabilir işlemlerden gelen fiyat, marj veya kârlarla karşılaştırılmasına dayanır. Kâr bölüşüm yönteminde ise; faaliyet(ler)e girişen eğer bağımsız işletmeler olsaydı,

bunların elde etmeleri beklenen yaklaşık kâr bölüşümü uygulamaya temel teşkil eder (bkz. 2.114 no'lu paragraf).

2.7 İşleme dayalı kâr yöntemleri, hiçbir koşulda ortalamanın altında kâr eden firmaların fazla, ortalamanın üstünde kâr eden firmaların ise eksik vergilendirilmesine yol açacak şekilde kullanılmamalıdır. İşletmelerin başarı veya başarısızlıkları ticari faktörlerle ilişkilendirilebiliyorsa; 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 ilişkin daima her bir özel durum için en uygun yöntemin bulunmasının hedeflenmesine yönelik 2.2 no'lu paragrafta yer alan yönlendirici tavsiyeler; her defasında, en uygun yöntemin tespiti amacıyla tüm transfer fiyatlandırması yöntemlerinin derinlemesine incelenmesi veya test edilmesi gerektiği anlamına gelmemektedir. İyi bir uygulama açısından en uygun yöntemin ve emsallerin seçimi, 3.4 no'lu paragrafta önerilen tipik bir araştırma sürecinin bir parçası olabilir.

2.9 Ayrıca, ÇUİ grupları, emsallere uygunluk ilkesiyle uyumlu olduğu sürece, fiyat belirlerken bu Rehberde yer alanlardan farklı yöntemleri (bundan sonra "diğer yöntemler" olarak anılacaktır) uygulama özgürlüğüne sahiptirler. Bununla birlikte, söz konusu bu diğer yöntemler; içinde bulunulan koşullar açısından uygulanması daha uygun olacak OECD tarafından önerilen yöntemlerin yerine kullanılmamalıdır. Diğer yöntemlerin kullanıldığı durumlarda, bunların seçimi; OECD tarafından önerilen yöntemlerin neden uygun olmadığı ve kullanılan yöntemlerin neden daha iyi çözümlemeler sunduğuna ilişkin açıklamalarla desteklenmelidir. Bir mükellef, transfer fiyatlarının nasıl hesaplandığına ilişkin belgeleri muhafaza etmeli ve bunları ibraza hazır olmalıdır. Belgelendirme hakkında tartışma için, bkz. V. Bölüm.

2.10 Götürü yaklaşıma dayalı genel uygulama kuralları, I-III. Bölümlerde belirlenen ilkeler çerçevesinde gerçekleştirilen eksiksiz bir karşılaştırılabilirlik ve işlev analizinin gereği gibi yerini tutmaz. Bunun sonucu olarak, götürü yaklaşıma dayalı genel uygulama kuralları, fiyat ya da gelir bölüşümünün emsaline uygun olduğunun delillendirilmesinde kullanılamaz.

2.11 Her bir duruma 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

bağlantı tercihlerini göz önünde bulundurarak makul bir yöntem üzerinde uzlaşmaya varmaya çalışmalıdırlar. Kontrollü işlemlerle tamamen aynı olmayan kontrol dışı işlemlerden elde edilen bazı lüzumlu bilgilerin, sadece katı karşılaştırılabilirlik kriterlerini tamamen karşılamadığı için, gözardı edilmemesi gerekir. Benzer şekilde; ilişkili işletmelerle kontrollü 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 ÇUİ 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

2.12 Emsallere uygunluk ilkesi, belli bir işlem (veya 3.9 no'lu paragrafta tanımlanan standarda uygun olarak toplulaştırılan işlemler seti) için birden fazla yöntem uygulanmasını gerekli kılmaz; hatta bu tür bir yaklaşıma uygunsuz bağlılık, 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 tahminini sağlayacak 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 sağlayacaktır. Böyle durumlarda; işlemin mahiyet ve şartlarını, eldeki tüm veri bileşkelerini ve yararlanılabilecek farklı yöntemlerin göreceli güvenilirliğini de dikkate alarak ilgili tüm taraflar açısından pratik anlamda tatmin edici olacak şekilde emsallere uygunluk ilkesi bakımından tutarlı bir sonuç elde etmek üzere çaba gösterilmelidir. Birden fazla yöntem kullanılması sonucunda elde edilen rakamsal aralığa ilişkin örnek olay tartışmaları için, bkz. 3.58-3.59 no'lu paragraflar.

Kısım II: Geleneksel işlem yöntemleri

A. Giriş

2.13 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

2.14 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 kontrollü işlemin fiyatının yerine geçmesi gerekebileceğini gösterir.

2.15 I. Bölümde yer alan prensipleri uygulayarak; kontrol dışı bir işlem, şu iki koşuldan birinin yerine gelmesi durumunda KFY kapsamında kontrol edilen bir işlemle karşılaştırılabilir: a) karşılaştırılan işlemler veya bu işlemleri 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 derecede sağlam 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 edilir.

2.16 Bağımsız işletmeler arasında gerçekleşen ve kontrollü işlemlerle arasındaki farklılığın fiyat üzerinde somut etki yaratmayacağı kadar benzer işlemlerin tespiti zor olabilir. Örneğin; işletmelerin yürüttükleri faaliyetlerin mahiyeti, aynı toplam kâr marjını yaratmaya yetecek ölçüde benzer olsalar bile, kontrol edilen ve kontrol dışı işlemlerle transfer edilen varlıklar arasındaki küçük bir farklılık, fiyat üzerinde büyük bir etki yaratabilecektir. Böyle bir durumda, bazı düzeltmelerin yapılması uygun olacaktır. Aşağıda 2.17 no'lu paragrafta da

tartışıldığı üzere; bu tür düzeltmelerin kapsamı ve güvenilirliği, KFY kapsamında yapılan analizin de göreceli güvenilirliğini etkileyecektir.

2.17 Kontrol edilen ve kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilir olup olmadığının değerlendirilmesinde; sadece ürün karşılaştırılabilirliğinin değil, işletme fonksiyonlarının fiyatların üzerindeki etkisinin (I. Bölümde yer verilen karşılaştırılabilirliğin tespitine ilişkin faktörlerin) de dikkate alınması gerekir. 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. Pratiklik, ihtiyaç halinde diğer uygun yöntemlerle -bunların kendi göreceli doğrulukları da değerlendirilmek suretiyle- desteklenmesini de sağlayarak, KFY kullanımını mümkün kılan daha esnek bir yaklaşımı gerektirir. Verilerin işlenerek KFY'de kullanılabilir hale getirilmesini sağlamak için gereken tüm çaba sarf edilmelidir. Her yöntemde olduğu gibi, KFY'nin göreceli güvenilirliği de, karşılaştırılabilirlik hedefini gerçekleştirebilmek için yapılabilecek düzeltmelerin sağlamlığına bağlı olacaktır.

2.18 Belirli bir olaya özgü durumlarda en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçimiyle ilgili olarak 2.2 no'lu paragrafta yapılan açıklamalar doğrultusunda, KFY ilişkili işletmeler arasındaki mal transferlerine ilişkin emsale uygun fiyatın belirlenmesinde genellikle uygun transfer fiyatlandırması yöntemi olacaktır. "Mallar" terimine yapılan atıflardan, bağımsız işletmeler tarafından kontrol dışı işlemlerde fiyat belirlenmesinde kayıtlı fiyatın referans olarak kullanıldığı fiziki mallar anlaşılmalıdır. "Kayıtlı fiyat" terimi, malın ilgili dönemde uluslararası veya ulusal pazardan edinilen fiyatını ifade eder. Bu bağlamda, bir "kayıtlı fiyat" aynı zamanda, ilişkisiz taraflar arasındaki fiyatların belirlenmesinde bir referans olarak kullanılan endekslerden olması halinde, fiyat, raporlama veya istatistik alanında kabul görmüş ve şeffaf kuruluşlardan ya da fiyat belirleyici kamu kuruluşlarından edinilen fiyatları da içerir.

2.19 KFY'de, mal işlemleriyle ilgili emsaline uygun fiyat, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler ve kayıtlı fiyatın yansıtıldığı karşılaştırılabilir kontrol dışı anlaşmalar referans alınmak suretiyle belirlenebilir. Kayıtlı mal fiyatları, genellikle, belirli bir zamanda belirli şartlar altında ticareti yapılan belirli tür ve miktardaki malların fiyatlarıyla ilgili pazardaki bağımsız alıcı ve satıcıların aralarında yaptıkları anlaşmayı yansıtır. Belirli mala ilişkin kayıtlı fiyat kullanımının uygunluğunun belirlenmesinde, kayıtlı fiyatın kontrol altındaki işleme emsal teşkil eden kontrol dışı işlemin fiyatının belirlenmesinde pazarın doğal işleyişinde yaygın ve rutin bir şekilde kullanımının yaygınlığı

önemli bir etkendir. Dolayısıyla her bir olayın mahiyet ve şartlarına bağlı olarak kayıtlı fiyat, ilişkili işletmelerin mal alışverişlerinin fiyatlandırılmasında referans olarak düşünülebilir. Mükellefler ve vergi idareleri, uygun bir şekilde seçilmiş kayıtlı fiyata ilişkin uygulamalarında tutarlı olmalıdırlar.

2.20 KFY'nin mal işlemlerine güvenilir bir şekilde uygulanabilmesi için, kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerin ekonomik açıdan önemli özelliklerinin veya kayıtlı fiyatın yansıtıldığı kontrol dışı anlaşmaların karşılaştırılabilir olması gerekmektedir. Mallar için ekonomik yönden önemli özellikler, diğer özelliklerin yanı sıra, malın fiziksel özellikleri ve kalitesi ile kontrol altındaki işleme ilişkin ticaret hacmi, anlaşma dönemi, teslimat zamanı ve koşulları, ulaştırma, sigorta, döviz kurları gibi hususları içeren sözleşme hükümleridir. Bazı mallar için, ekonomik açıdan önemli bazı özellikler (örn. hızlı teslimat), bir prim ya da indirime neden olabilir. Eğer kayıtlı fiyat emsaline uygun fiyat ya da fiyat aralığının belirlenmesinde referans olarak kullanılacaksa, malların ticaretine yönelik özel şartlar koyan ve malın fiyatını kayıtlı fiyat olarak belirleyen standart sözleşmeler önemli olabilir. Kontrol altındaki işlemle kontrol dışı işlemin şartları arasında veya incelenen mal işlemlerinin fiyatını önemli ölçüde etkileyen malın kayıtlı fiyatını belirleyen şartlarda farklılıklar olduğu durumlarda, işlemlerin ekonomik açıdan önemli özelliklerinin karşılaştırılabilir olmasını sağlamak için makul seviyede kesinlik arz eden düzeltmeler yapılmalıdır. Görülen işlevler, kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler şeklindeki tedarik zincirindeki diğer işletmeler tarafından yapılan katkılar, bu Rehberde yapılan açıklamalara uygun olarak tazmin edilmelidir.

2.21 Transfer fiyatlandırması uygulamalarının güvenilir bir şekilde incelenmesinde vergi idarelerine yardımcı olmak için mükellefler, transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülüklerinin bir parçası olan güvenilir kanıt ve belgeleri, mal işlemleri için fiyat belirleme politikalarını, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler ya da kayıtlı fiyatın yansıtıldığı karşılaştırılabilir kontrol dışı anlaşmalara dayanan fiyat düzeltmelerini gerekçelendirmek üzere gerekli olan bilgileri ve de kullanılan fiyatlama formülleri, üçüncü taraf nihai tüketici anlaşmaları, uygulanan prim veya indirimler, fiyatlama tarihi, tedarik zinciri bilgisi, vergi dışı amaçlar için hazırlanan bilgi benzeri diğer bilgileri sağlamalıdırlar.

2.22 Kayıtlı fiyata referansla belirlenen mal işlemleri için çok önemli bir faktör, taraflarca mal işlemlerinin fiyatını belirlemek için seçilen belirli bir zaman, tarih ya da dönemi (örn. ortalama bir fiyatın belirlendiği belirli bir zaman aralığı) ifade eden fiyatlama tarihidir. Kontrollü mal işlemiyle ilgili ilişkili işletmelerin üzerinde anlaştığı fiyatlama tarihiyle ilgili mükelleflerin işlemin gerçekleştiği

tarihte tarafların fiillerinin veya olayın gerçek mahiyetiyle uyumlu (fiili işlemin belirlenmesiyle ilgili I. Bölüm, Kısım D'deki açıklamalar doğrultusunda) güvenilir kanıtlar (örn,; teklif ve kabuller, sözleşmeler veya tasdikli sözleşmeler, anlaşmanın şartlarını belirleyen ve güvenilir kanıt sayılabilecek diğer belgeler) sağladığı durumda vergi idareleri, mal işlemlerinin fiyatını, ilişkili işletmeler tarafından üzerinde anlaşılan fiyatlama tarihini esas alarak belirlemelidir. Eğer ilişkili işletmeler arasındaki yazılı sözleşmede belirlenen fiyatlama tarihi, tarafların fiili durumları veya olayın diğer gerçeklikleriyle uyumlu değilse, vergi idareleri, olayın gerçek mahiyetini ve bağımsız işletmelerin karşılaştırılabilir durumlarda nasıl anlaşacağını esas alarak (pazar uygulamalarını da dikkate almak suretiyle) farklı bir fiyatlama tarihi belirleyebilirler. Mükellefler, kontrol altındaki işleme ilişkin ilişkili işletmeler tarafından üzerinde anlaşılan bir fiyatlama tarihiyle ilgili güvenilir kanıtlar sunmadığında, vergi idareleri I. Bölüm, Kısım D'deki açıklamaların rehberliğinde başka bir şekilde bir fiyatlama tarihi belirleyemezlerse, kendilerinin ulaştığı kanıtları esas almak suretiyle bir fiyatlama tarihi belirleyebilirler; bu, taşıma vasıtalarına bağlı olarak taşıma faturaları veya benzer başka belgelerle kanıtlanan yükleme zamanını esas almak suretiyle gerçekleştirilebilir. Bu, işlem konusu malın fiyatının, vergi idaresinin ulaşabildiği bilgiler ışığında uygun bir karşılaştırılabilirlik düzeltmesine de tabi tutulabilecek şekilde yükleme tarihindeki ortalama kayıtlı fiyatı referans alınmak suretiyle belirlendiği anlamına gelecektir. Fiyatlama tarihinin vergi idaresince belirlenmesi uygulamasındaki çifte vergilendirme sorunlarının çözümünde, ilgili anlaşma hükümleri doğrultusunda, karşılıklı anlaşma prosedürünün uygulanmasına imkân tanınması önem taşımaktadır.

B.2 KFY'nin uygulanmasına ilişkin örnekler

2.23 Aşağıdaki örnekler, kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilir hale getirilmesi için düzeltmeler yapılmasını da içerecek şekilde, KFY'nin uygulanmasını göstermeye yöneliktir.

2.24 KFY, özellikle bağımsız bir işletmenin, aynı malı ilişkili iki işletme arasındaki gibi sattığında güvenilir bir yöntemdir. Örneğin; bağımsız bir işletme, marka tescili olmayan Kolombiya kahve çekirdeklerini ilişkili işletmeler arasındakine benzer tip, kalite ve miktarlar itibariyle satmakta ve kontrol edilen ve kontrol dışı işlemler yaklaşık olarak 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 olsaydı; kahve çekirdekleri arasındaki farkın, fiyat üzerinde büyük bir etkisi olup olmadığının incelenmesi uygun olacaktı. Örneğin; kahve çekirdeklerinin orijinin, serbest piyasada genel olarak belli bir prim veya indirim uygulamasını gerektirip

gerektirmediği 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 düzeltmelerin yapılması mümkün olmuyorsa, KFY'nin güvenilirliği azalacak ve onun yerine daha az doğrudan başka bir yöntemin seçilmesi gerekebilecektir.

2.25 Düzeltmenin gerekebileceği diğer bir örnek durum; kontrol edilen satış fiyatının "adrese teslim fiyatı", kontrol dışı satış fiyatının ise "üretim yerinde teslim fiyatı" olması dışında kontrol edilen ve kontrol dışı satışlara ilişkin şartların birebir aynı olmasına ilişkindir. Taşıma ve garanti şartlarındaki farklılıklar, genellikle fiyat üzerinde kesin ve makul biçimde kestirilebilir bir etki yaratırlar. Bu nedenle, kontrol dışı satış fiyatı belirlenirken, teslim şartlarındaki değişiklikleri hesaba katan fiyat düzeltmeleri yapılmalıdır.

2.26 Başka bir 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 miktara dayalı iskontoların belirlenmesi için benzer ürünlere ait işlemlerin analiz edilmesi suretiyle ilgili piyasanın araştırılması gerekir.

C. Yeniden satış fiyatı yöntemi

C.1 Genel olarak

2.27 Yeniden satış fiyatı yönteminin uygulanmasına, ilişkili bir işletmeden satın alınan bir ürünün bağımsız bir işletmeye satılması durumunda uygulanan bir fiyat esas alınarak başlanır. Bu fiyata (yeniden satış fiyatı), daha sonra yeniden satanın satış ve diğer faaliyet giderlerini karşılayarak gerçekleştirdiği işlevlerin (kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler göz önüne alınarak) ışığında uygun bir kâr elde edeceği tutara karşılık gelen oranda bir brüt marj (yeniden satış fiyatı marjı) kesintisi uygulanır. Brüt marjın düşürülmesinden sonra kalan tutar, ürünün satın alınmasına ilişkin diğer masraflarla (örn. 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.

2.28 Kontrollü işlemdeki satıcının uyguladığı yeniden satış fiyatı marjı, aynı satıcının karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler kapsamında alım ve satım

yaptığı emtiaya uygulanan aynı yeniden satış fiyatı marjı referans alınarak belirlenebilir ("iç emsal"). Ayrıca, bağımsız bir işletme tarafından gerçekleştirilen karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemden elde edilen yeniden satış fiyatı marjından da, kılavuz olarak yararlanılabilir ("dış emsal"). Yeniden satışı yapan satıcının genel komisyonculuk (brokerlik) işi yürütmekte olduğu durumlarda; yeniden satış fiyatı marjı, satılan malın satış fiyatının bir yüzdesi olarak hesaplanan komisyon ücreti ile ilişkilendirilebilir. Bu tür bir durumda yeniden satış fiyatının belirlenmesinde komisyoncunun bir acente olarak mı yoksa bir ana şirket olarak mı hareket ettiğinin dikkate alınması gerekir.

2.29 I. Bölümde 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 dışı bir işlem niteliğini taşır.): a) Karşılaştırılabilir işlemler veya bu işlemleri yürüten işletmeler arasındaki farklılıklar (eğer var ise), serbest piyasadaki yeniden satış fiyatı marjını önemli derecede etkilememelidir veya b) Makul ölçüde sağlam düzeltmeler kullanılarak, bu tür farklılıkların önemli etkileri ortadan kaldırılabilmelidir. Yeniden satış fiyatı yöntemini uygulamak amacıyla karşılaştırmaların yapıldığı durumda, genellikle KFY uygulamasına kıyasla ürün farklılıkların giderilmesine yönelik daha az düzeltmenin yapılması gerekir; zira ürünler arasındaki küçük farklılıklar, kâr marjları üzerinde, fiyatlar üzerinde olduğu ölçüde önemli farklılıklar oluşturmazlar.

2.30 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 görmeyeceğinden, bunların fiyatlarının aynı olması için bir sebep bulunmayacaktır.

2.31 Her ne kadar ürünler arasındaki daha geniş çaplı farklılıklar yeniden satış fiyatı yöntemi açısından kabul edilebilir sayılsa da; kontrollü 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 gösterecektedir. Yeniden satış fiyatı yöntemi uygulanırken, ürün karşılaştırılabilirliğine daha az ihtiyaç duyulmasıyla birlikte; ürünlerin birbiriyle daha yakından karşılaştırılabilir olmasının, daha iyi sonuçlar doğuracağı da genel 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.

2.32 Kâr marjının öncelikle işlemin diğer özelliklerine bağlı olup, transfer edilen ürünün özelliklerinin ikinci planda olduğu durumlarda; I. Bölümde yer alan karşılaştırılabilirliğin diğer özelliklerine (örn. yerine getirilen fonksiyonlar, ekonomik koşullar vb.) daha fazla ağırlık verilmesi uygun olabilir. Bu durum genellikle transfer edilen ürüne değer katmak için değerli gayrimaddi varlıklar gibi özgün varlıklardan yararlanmayan ilişkili işletme için kâr marjının belirlenmesi halinde ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla, kontrol dışı ve kontrollü 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.

2.33 Kullanılan yeniden satış fiyatı marjının, karşılaştırılabilir bir işlemde yer alan bağımsız bir işletmeye ait olması durumunda; ilişkili ve bağımsız işletmelerin faaliyetlerini yürütmelerindeki önemli farklılıklar yeniden satış fiyatı yönteminin güvenilirliğini etkileyebilir. Bu tür farklılıklar, göz önünde bulundurulan maliyetlerin seviyesini etkileyen unsurları da içerebilir (örn. 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.

2.34 Yeniden satış fiyatı yöntemine ilişkin olarak yerine getirilmekte olan fonksiyonların (kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler göz önüne alınarak) karşılaştırılabilirliği de önem arz eder. Kontrol edilen ve kontrol dışı işlemler ve bunların tarafları arasında farklılıklar bulunduğu ve bu farklılıkların emsaline

uygunluğun ölçümündeki nicel unsur (burada gerçekleşen yeniden satış fiyatı 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 (örn. işlemde yer alan tarafların gerçekleştirdikleri işlevlerin niteliğinde), bu tür farklılıkları hesaba katan düzeltmeler yapılmalıdır. Bu düzeltmelerin kapsamı ve güvenilirliği, her bir özel durum için yeniden satış fiyatı yöntemi kapsamında yapılan analizin göreceli güvenilirliğini de etkileyecektir.

2.35 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 (örn. malzemelerin tamamlanmış veya yarı tamamlanmış bir ürün bünyesinde birleştirildiği durumlarda); emsal fiyata ulaşılmasında yeniden satış fiyatı yönteminin kullanılması güçleşmektedir. Yeniden satış fiyatı marjının belirlenmesinde özellikle dikkat edilmesi gereken diğer bir örnek; yeniden satışı yapan işletmenin, ilişkili işletmeye ait ürünle ilgili bir gayrimaddi varlığın (örn. marka veya ticaret unvanı gibi) yaratılmasına veya idamesine önemli bir katkı sağladığı durumdur. Böyle durumlarda, ilk aşamada transfer edilen malların nihai ürüne katkısını değerlendirmek kolay değildir.

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

2.37 Yeniden satış fiyatı 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 fiyatı 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 fiyatı 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 (örn. 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.

2.38 Yeniden satış yapanın yeniden satış fonksiyonunun dışında da önemli ölçüde ticari faaliyette bulunması durumunda, makul ölçüde yüksek bir yeniden satış fiyatı marjı beklenebilir. Yeniden satış yapan, faaliyetleri kapsamında belirli varlıkları (örn. pazarlama organizasyonunda yeniden satış yapan tarafından kullanılan gayrimaddi varlıklar gibi) kullanmakta ise, kontrollü işlemde emsallere uygunluk koşullarını değerlendirirken benzer varlıkları kullanmayan bir emsal işletmenin kontrol dışı bir işlemdeki yeniden satış fiyatı 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 yeniden satış yapan veya benzer varlıklara sahip başka bir yeniden satış yapan bulunmadıkça; kontrol dışı işlemdeki yeniden satış fiyatı marjı, kontrollü işlemde yer alan yeniden satış yapanın elde edeceği kârın, gerçekte olması gerektiğinden daha düşük hesaplanmasına sebebiyet verebilir.

2.39 Aracı bir 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 ekonomik olarak önemli 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 ÇUİ grubu içerisindeki diğer işletmelerle ilişkilendirilebilir; nitekim bağımsız işletmeler normalde böyle bir işletmenin işlemden elde edilen kârlar üzerinde herhangi bir paya sahip olmasını kabullenmeyeceklerdir.

2.40 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 alanı 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 fiyatı marjı üzerindeki etkisi, her bir durum için dikkatle incelenmelidir. Bkz. 6.118 ve 6.120 no'lu paragraflar.

2.41 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 fiyatı 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

2.42 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 stratejisine bunun bir parçası olarak dâhil etmediğinden, malı Distribütör B'den daha yüksek bir fiyatla satmakta ve bunun sonucu olarak da ürünü daha düşük fiyatla satan Distribütör B'ye kıyasla daha yüksek bir brüt kâr marjı elde etmektedir (garanti kapsamındaki hizmetlerin maliyetleri dikkate alınmadığında). Aradaki bu farklılığı hesaba katacak uygun düzeltmeler yapılmadıkça, bu iki marj karşılaştırılabilir değildir.

2.43 Perakende 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 itibariyle 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.

2.44 Bir şirket ürününü, hiçbirisinde ilişkili 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, ilişkili 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

2.45 Maliyet artı yönteminin başlangıç noktasını, ilişkili bir kişiye varlık transfer edilmesi veya hizmet sağlanması için gerçekleştirilen kontrol edilen bir işlemdeki varlık (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 rakama, söz konusu kontrollü işlemin emsal satış fiyatı olarak bakılabilir. Bu yöntem muhtemelen, ilişkili tarafların müşterek fabrika kullanım veya uzun vadeli alım-satım anlaşması yaptığı durumlarda yarı mamul malların ilişkili taraflar arasında satıldığı veya kontrollü işlemin bir hizmet temini olduğu durumlarda en yüksek faydayı sağlar.

2.46 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).

2.47 I. Bölümde yer alan ilkeler 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 arasındaki farklılıkların hiçbiri (eğer var ise), serbest piyasadaki 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, 2.29-2.34 no'lu paragraflardaki yeniden satış fiyatı yöntemi için uygulanan ilkeler geçerlidir. Dolayısıyla, maliyet artı yönteminde, ürün farklılıklarının giderilmesinde KFY'ye kıyasen daha az düzeltme gerekebilmektedir ve bazıları kâr marjı (maliyet artı), üzerinde fiyat üzerinde olduğundan daha fazla etkiye sahip bulanabilen, I. Bölümde yer alan diğer karşılaştırılabilirlik faktörleri üzerinde daha dikkatli durmak gerekebilecektir. Yeniden satış fiyatı yönteminde olduğu gibi (bkz. 2.34 no'lu paragraf); kontrol edilen ve kontrol dışı işlemlerde, elde edilen maliyet artı kâr marjları üzerinde önemli etki yaratacak farklılıklar söz konusu olduğunda (örn. 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.

2.48 Örneğin, A Şirketi tost makinası üreterek ilişkili 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 üretip 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.

2.49 Maliyet artı yönteminin layığıyla uygulanması, özellikle maliyetlerin belirlenmesi bakımından birtakım güçlükleri ihtiva edebilir. Bir işletmenin ticari varlığını sürdürebilmesi için belli bir zaman aralığında maliyetlerini karşılaması gerekmekle birlikte; bu maliyetler, herhangi bir yıl için belli durumlarda kârın belirleyicisi olmayabilir. Pek çok durumda işletmeler rekabet yüzünden, malların üretilmesinin veya hizmetlerin sağlanmasının yarattığı maliyetleri dikkate alarak fiyatları düşürmek zorunda olsalar da,

katlanılan maliyetler ile piyasa fiyatı arasında fark edilebilir bir bağlantının mevcut olmadığı durumlar da söz konusudur (örn. önemli ve değerli bir buluşun ortaya çıkmasında, bu buluşun sahibinin sadece çok düşük Ar-Ge maliyetlerine katlanması).

2.50 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, kontrollü işleme taraf tedarikçi kendi işletme varlıklarını kullanıyor ise; maliyet bazları birtakım düzeltmelere tabi tutulmaksızın karşılaştırılabilir olmayabilecektir. 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 edilen ve kontrol dışı işlemler arasındaki marjın büyüklüğü üzerinde etkili olabilecek farklılıklar incelenmeli ve kontrol dışı işlemlerin karşılık gelen marjı için ne tür düzeltmeler yapılması gerektiği belirlenmelidir.

2.51 Bu amaçla, karşılaştırmaya tabi taraflarca yerine getirilen işlevler ve üstlenilen riskler ile işlemlerle ilişkili olarak; giderlerin düzeyi ve türleri -"faaliyet giderleri" ve "finansman giderleri gibi faaliyet dışı giderler"- arasındaki farklılıkların değerlendirilmesi çok önemlidir. Söz konusu farklılıklara ilişkin olarak, aşağıdaki durumlar söz konusu olabilir:

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

b) Giderler, 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 bedel belirlenebilecek hizmetlere karşılık gelebilir. Benzer şekilde, emsaline uygun olmayan düzenlemeleri yansıtmakta olan sermaye yapılarının sonucu ortaya çıkan giderlerin de ayrıca düzeltilmeleri gerekebilir.

c) Şayet karşılaştırmaya konu tarafların giderleri arasındaki farklılık işletmelerdeki yalnızca gözetim, genel ve idari giderlerle ilgili olarak normal karşılanabilecek verimlilik veya verimsizlikleri yansıtıyorsa, o zaman brüt marj üzerinde herhangi bir düzeltme yapılmaması uygun olabilir.

Yukarıdaki belirtilen durumların herhangi birinin ortaya çıkması durumunda; maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yöntemlerinin, diğer yöntemlerin uygulanmasından elde edilen sonuçlarla desteklenmesi uygun olabilir (bkz. 2.12 no'lu paragraf).

2.52 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, ilişkili 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 yakınlaşır. Analiz faaliyet giderlerini hesaba kattıkça, güvenilirlik 2.70-2.73 no'lu paragraflarda sıralanan nedenlerle olumsuz etkilenebilecektir. Bu nedenle, 2.74-2.81 no'lu paragraflarda sıralanan emniyet önlemleri, bu tür analizlerin güvenilirliğinin değerlendirilmesinde önem arz edebilecektir.

2.53 Muhasebe standartları ve koşulları çeşitlilik arz ederken, genel olarak bir işletmenin maliyet ve giderlerinin 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 (örn. farklı ürünlerin üretiminde kullanılan teçhizatın tamirat hizmetini üstlenen bakım-onarım bölümü tarafından katlanılan giderler). Son olarak da; işletmenin faaliyetleri yerine getirilirken, bütün birimler itibariyle ortaya çıkan gözetim, genel ve idari giderler gibi faaliyet giderleri mevcuttur.

2.54 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 ayrım yapmanın kolay olmadığı unutulmamalıdır. Örneğin, 2.52 no'lu paragrafta ele alındığı üzere, özel bir durum olarak; faaliyet gideri kabul edilebilecek bazı maliyetlerin de maliyet artı yöntemi uygulamasında dikkate alınması söz konusu olabilir. Üç ana masraf kategorisinin

sınırlarını matematiksel kesinlikte tespitteki zorluklara rağmen, brüt ve net kâr yaklaşımlarındaki temel ayrım yeterince belirgindir.

2.55 Dönemsel maliyetlerin ilkesel olarak ilgili üretim birimlerine atfedilmesi gerekmekle birlikte, kabul edileceği üzere maliyet artı yöntemi maliyetlerin dönemselliğini çok fazla öne çıkarabilmektedir. Hammadde, işgücü ve ulaşım gibi bazı masraflar, zaman içinde değişkenlik arz edecektir; bu durumda döneme ait maliyetlerin ortalamalarının hesaplanması makul olabilir. Ortalama hesaplanması, ürün grupları itibariyle veya belli bir üretim hattı için de uygun olabilir. Öte yandan, farklı ürünlerin üretim veya işlenmesinin eş zamanlı olarak yapıldığı veya faaliyet hacminin değişkenlik arz ettiği durumlarda duran varlıklara ait maliyetler için de ortalama hesaplanması uygun olabilir. Ölçülebiliyorsa ve daha doğru bir uygun kâr tespitine imkân veriyorsa; yenileme maliyetleri ve marjinal maliyetler gibi maliyetlerin de, bu çerçevede değerlendirilmesi gerekebilir.

2.56 Maliyet artı yöntemi uygulanırken dikkate alınabilecek maliyetler, mal ve hizmet tedarikçisine ait olanlarla sınırlıdır. Bu sınırlama, bazı masrafların tedarikçi ve alıcılar arasında dağıtımı 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, I. Bölümde 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 masraflarının; nasıl ("ciroya mı", "çalışanların sayısı veya maliyetine mi" veya "diğer bazı kriterlere göre mi?") dağıtılacağına ilişkindir. Maliyet dağıtımı konusu, maliyet katılım anlaşmalarının ele alındığı VlII. Bölümde de tartışılmaktadır.

2.57 Bazı durumlarda, işlemlerin marjinal üretimin elden çıkarılmasından ibaret olması nedeniyle; sadece değişken veya artan (marjinal) maliyetlerin kullanımı için gerekçe bulunabilir. Mamüllerin ilgili yabancı piyasada daha yüksek bir fiyattan satılamaması durumunda, bu yönteme başvurulması uygun görülebilir (bkz. ayrıca I. Bölümdeki yeni piyasa girişleriyle ilgili açıklamalar). Böyle bir iddianın değerlendirilmesi aşamasında; mükellefin söz konusu yabancı piyasada aynı veya benzer başka bir mamül satmakta olup olmadığı, iddia olunan "marjinal üretim"in mükellefin üretimindeki yüzdesel payı (miktar ve değer itibariyle), anlaşmanın hükümleri ve söz konusu malların bu yabancı piyasada daha yüksek bir fiyattan satılamayacağına ilişkin mükellef veya

ÇUİ grubunun değerlendirmesini yansıtan piyasa analizinin ayrıntıları gibi hususların göz önünde bulundurulması gerekir.

2.58 Tüm durumlar itibariyle geçerli olacak genel bir kural belirlemek mümkün değildir. Maliyetlerin belirlenmesinde başvurulan çeşitli yöntemlerin, kontrol edilen ve kontrol dışı işlemler ile ilgili işletmeler açısından zamana göre tutarlılık göstermesi gerekir. Örneğin; uygun maliyet artı kâr marjının belirlenmesinde, ürünlerin çeşitli kaynaklardan oldukça değişken maliyetlerle elde edilip edilmeyeceğinin dikkate alınması gerekebilir. İlişkili 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 beklenenden daha verimli ise; onun için doğal olan, bu avantajından faydalanmak olacaktır. İlişkili işletme, hangi masrafların maliyet artı yöntemi açısından baz olarak kabul edilebilir olacağını önceden belirleyebilir.

D.2 Maliyet artı yönteminin uygulanmasına ilişkin örnekler

2.59 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, gözetim, genel ve idare masrafları, faaliyet gideri olarak muhasebeleştirmekte; 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.

2.60 C Şirketi, D Ülkesinde faaliyet göstermektedir ve F ülkesinde faaliyet göstermekte olan E Şirketinin %100 ilişkili 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 ekseni, montaj faaliyetleri ile bağlantılı tüm maliyetler tarafından belirlenecektir.

2.61 Bir ÇUİ grubu içerisinde yer alan A Şirketi, aynı gruba bağlı B Şirketi ile onun için fason olarak Ar-Ge faaliyetlerini yürütmek üzere anlaşmıştır. Araştırmayla ilgili bütün riskler B şirketi tarafından üstlenilmiştir. 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 ilişkili 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

2.62 Bu Kısımda, emsallere uygunluk şartlarına yaklaşmak için, durumun koşullarına en uygun olarak bulunması halinde kullanılabilecek işleme dayalı kâr yöntemleri ile ilgili tartışmalar yer almaktadır (bkz. 2.1-2.12 no'lu paragraflar). İşleme dayalı kâr yöntemleri, ilişkili 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.

2.63 İşleme dayalı kâr yöntemleri, kontrollü işlemlerden elde edilen belirli 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 işlemden elde edilen kâr; söz konusu işlemin şartlarının, bağımsız işletmeler arasında olması dışında emsal olabilecek bir işlemin şartlarına kıyasla farklılık gösterip göstermediğinin önemli bir göstergesi olabilmektedir.

B. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi

B.1 Genel olarak

2.64 İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol edilen bir işlem (veya 3.9-3.12 no'lu paragraflarda yer alan prensiplere uygun şekilde toplulaştırılabilecek işlemler) sonucunda oluşturduğu uygun bir temel (örn. 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 kontrollü işlemlerden

(veya 3.9-3.12 no'lu paragraflarda yer alan ilkeler kapsamında değerlendirilebilecek işlemlerinden) elde ettiği net kârın göstergesi, ideal olarak aynı mükellefin karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerden, yani "iç emsaller"e (bkz. 3.27-3.28 no'lu paragraflar) ilişkin işlemlerden elde ettiği net kâr göstergesi ile ilişkilendirilerek oluşturulmalıdır. Bunun mümkün olmadığı durumda; bağımsız bir işletme tarafından karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemle (dış emsaller) elde edilebilecek net marj, yol gösterici olabilecektir (bkz. 3.29-3.35 no'lu paragraflar). 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 2.74-2.81 no'lu paragraflarda yer alanlar başta olmak üzere, diğer karşılaştırılabilirlik şartları da dikkate alınmalıdır.

2.65 Bir işlemin taraflarından her birinin özgün ve değerli katkılar sağladığı durumlarda, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi güvenilir olmayacaktır (bkz. 2.4 no'lu paragraf). Böyle bir durumda; kâr bölüşüm yöntemi, genellikle en uygun yöntem olarak kabul edilir (bkz. 2.115 no'lu paragraf). Ancak, taraflardan birinin kontrollü işlemle ilgili tüm özgün ve değerli katkıları tek başına yaptığı, diğer tarafın herhangi bir özgün ve değerli katkı sağlamadığı durumlarda tek taraflı bir yöntem (geleneksel işlem yöntemi veya işleme dayalı net kâr marjı yöntemi) uygulanabilir. Böyle bir durumda, test edilen tarafın daha az karmaşık taraf olması gerekir. Test edilen taraf kavramına ilişkin tartışmalar için, bkz. 3.18-3.19 no'lu paragraflar.

2.66 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 olmaları beklenecektir.

2.67 Son olarak, belirli bir işlemle ilgili özgün ve değerli katkıların olmayışı; işleme dayalı net kâr marjı yönteminin, mutlaka en mükemmel yöntem olduğu anlamına gelmez.

B.2 Güçlü ve zayıf yönler[1]

2.68 İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin bir güçlü yanı; net kâr göstergelerinin (örn. aktif kârlılığı, faaliyet gelirlerinin ciroya oranı ve diğer bazı olası net kâr ölçütleri) işleme dayalı farklılıklardan, KFY'de başvurulan fiyat unsuruna göre daha az etkileniyor olmasıdır. Net kâr 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 kamuya açık veriler; 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.

2.69 İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin bir başka güçlü yanı, herhangi bir tek taraflı yöntemde olduğu gibi ilişkili işletmelerden sadece birinin (test edilen 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 kontrollü işleme ilişkin beş karşılaştırılabilirlik faktörü hakkındaki bilgilerin toplanmasını gerekli kılar (bkz. 3.20-3.23 no'lu paragraflar).

2.70 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 yönü emsaline uygun net kâr göstergelerinin doğru ve güvenilir olarak belirlenmesini güç kılar. Dolayısıyla; işleme dayalı net

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

kâr marjı yönteminde karşılaştırılabilirliğin sağlanmasında, aşağıda 2.74-2.81 no'lu paragraflarda yer aldığı üzere ayrıntılı kılavuz açıklamalara ihtiyaç duyulur.

2.71 Emsallere uygunluk ilkesinin tesisine yönelik herhangi bir yöntemin uygulanması için kontrol dışı işlemlere ilişkin, kontrollü işlemlerin gerçekleştiği esnada elde edilemeyebilecek birtakım bilgilere ihtiyaç vardır. Bu durum, özellikle kontrollü işlemlerin gerçekleşmesi esnasında işleme dayalı net kâr marjı yöntemini uygulamaya çalışan mükellefler açısından sıkıntı yaratabilir (Ancak 3.75-3.79 no'lu paragraflarda da tartışıldığı üzere; çok yıllı veri kullanımı, bu endişeyi hafifletebilir). 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, kontrollü 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, bkz. 3.36 no'lu paragraf; zamanlama konuları için ise, bkz. 3.67-3.79 no'lu paragraflar.

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

2.73 İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi uygulanırken; özellikle transfer fiyatlandırmasına ilişkin geriye dönük bir çalışma mümkün olmadığında, uygun bir karşılık düzeltmenin belirlenmesinde de güçlükler yaşanabilir. Örneğin; mükellefin, kontrollü işlemin hem alım hem satım tarafında ilişkili işletmeler ile çalışması durumunda, böyle bir sorunla karşılaşılması mümkün olabilir. Böyle bir durumda, şayet işleme dayalı net kâr marjı yöntemi mükellefin kârının yukarı doğru düzeltilmesi gerektiğini gösteriyor ise, ilişkili işletmelerden hangisinin kârının aşağı çekilmesi gerektiği konusunda bir belirsizlik doğacaktır.

B.3 Uygulamaya yönelik kılavuz açıklamalar

B.3.1 İşleme dayalı net kâr marjı yöntemine tatbik edilecek karşılaştırılabilirlik standardı

2.74 En uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçilip uygulanması için her durumda karşılaştırılabilirlik analizi yapılmalı ve bir işleme dayalı net kâr marjı yönteminin 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 3.4 no'lu paragraftaki açıklamalar ışığında takip edilmelidir. Bununla birlikte, uygulamada dış emsal niteliğindeki işlemleri etkileyen faktörlere ilişkin bilgilere erişimin genellikle sınırlı olduğunu söylemek gerekir. Emsallere uygunluk ilkesine ilişkin güvenilir bir tahmin oluşturulması, esneklik ve iyi bir muhakeme gerektirir. Bkz. 1.13 no'lu paragraf.

2.75 Fiyatlar, ürün farklılıklarından; brüt marjlar ise, işlevsel farklılıklardan büyük ihtimalle etkilenecektir. Ancak net kâr göstergeleri, bu tür farklılıklardan daha az olumsuz etkilenmektedir. 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 arasından benzer işlevlerin ayırt edilebileceğini varsaysak bile, bu yöntemin uygulanabilmesi için, bu tür işlevlerle ilgili net kâr göstergeleri gene de, örneğin ilgili işletmelerin bu işlevleri farklı ekonomik sektör veya piyasalarda farklı kârlılık düzeyleriyle yerine getirmeleri durumunda, otomatik olarak karşılaştırılabilir olmayabilecektir. Kullanılan karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin bağımsız bir işletmeye ait olması durumunda, kontrollü işlemlerin karşılaştırılabilir olması için işleme dâhil bağımsız ve ilişkili işletme arasında pek çok açıdan benzerlikler olması gerekir; ürün ve işlevler dışında net kâr göstergelerini önemli ölçüde etkileyebilen çok sayıda faktör mevcuttur.

2.76 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 etkisi çok daha az ve dolaylı olan) bazı faktörlerden etkilenebilir. İkincisi, net kâr göstergeleri fiyat ve brüt marjları da etkileyen rekabet pozisyonu gibi bazı faktörlerden de etkilenebilir; ancak bu faktörlerin etkisinin giderilmesi o kadar kolay olmayabilir.

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 de işlevsel farklılıkların potansiyel emsallerin maliyet yapısı ve gelirine etkisine bağlı olarak; net kâr göstergeleri, fonksiyonların kapsam ve karmaşıklığındaki farklılara ve risk düzeyleri arasındaki farklılıklara (I. Bölüm, Kısım D.1.2.1'de yer alan açıklamalar doğrultusunda, riskin sözleşmeye dayalı dağılımının emsaline uygun bir şekilde yapıldığı varsayımı altında) karşı brüt marjlardan daha az duyarlı olabilir. Diğer yandan, içinde bulunulan durumun koşul ve şartlarına ve özellikle de sabit ve değişken maliyetlerin payına bağlı olarak; işleme dayalı net kâr marjı yöntemi, kapasite kullanımındaki farklılıklara karşı maliyet artı veya yeniden satış fiyatı yöntemlerinden daha duyarlı olabilir; zira dolaylı sabit maliyetlerin (örn. sabit üretim maliyetleri veya sabit dağıtım maliyetleri) hazmedilme seviyesindeki farklılıklar, net kâr göstergesini etkileyecektir, fakat şayet fiyat farklılıklarına yansıtılmamışsa, brüt kârı veya kâr marjını etkilemeyebilecektir. II. Bölümün I no'lu ekinde yer alan "Brüt ve net kâr göstergelerinin duyarlılığı" na bakınız.

2.77 Net kâr göstergeleri, sektöre ilişkin şu faktörlerden doğrudan etkilenebilir: yeni girenlerden kaynaklanan tehditler, rekabet pozisyonu, yönetim verimliliği ve bireysel stratejiler, ikame ürünlerden gelebilecek tehditler, değişken maliyet yapıları (örn. tesis ve teçhizatın yaşına bağlı değişmeler), sermaye maliyetleri arasındaki farklılıklar (örn. öz kaynak finansmanı/borçlanma), işletme deneyiminin düzeyi (örn. yeni başlangıç veya ileri evrelerde 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 faktörlere göre değişecektir. Bu unsurların bazıları, geleneksel işlem yöntemlerinin uygulanmasını da etkileyebilir.

2.78 Örneğin; bir mükellefin, iştiraki olan bir işletmeye birinci kalite müzik çalar sattığını varsayalım. Karşılaştırılabilir işletme faaliyetlerine ilişkin 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 gerekmektedir. 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.

2.79 Yukarıda yer alan faktörlerden kaynaklanan potansiyel hata paylarının, kendini emsal aralığının boyutunda 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, bu geçerli olmayacaktır. Böyle bir durumda; emsal fiyat aralığı, bağımsız işletmelerin benzer şekilde özgün bir faktörden etkilenen kârlarını temsil eden noktaları kapsamayabilir. Bu nedenle; aralık kullanımı, her zaman yukarıda bahsedilen güçlükleri ortadan kaldırmamaktadır. Emsal aralığına ilişkin tartışmalar için, bkz. 3.55-3.66 no'lu paragraflar.

2.80 İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, yukarıda belirtilen türden farklılıklar da göz önünde tutularak gerekli düzeltmelerin yapılarak, hassas biçimde uygulanması halinde, başka bir şekilde aşılması imkânsız olan transfer fiyatlandırması sorunlarına pratik bir çözüm getirebilir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi; mükellefin benzer koşullardaki kontrol dışı işlemlerinde uygulanan net kâr göstergeleri tespit edilmeksizin veya karşılaştırılabilir kontrol dışı 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 haricinde 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 işletmeler arasındaki farklılıkların kullanılan net kâr göstergeleri üzerinde önemli etkisinin olduğu durumlarda; bu farklılıklara yönelik gerekli düzeltmeler yapılmaksızın, işleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması uygun olmayacaktır. Bu düzeltmelerin kapsam ve güvenilirliği, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi çerçevesinde yapılmakta olan analizin göreceli güvenilirliğini etkileyecektir. Karşılaştırılabilirlik düzeltmelerine ilişkin tartışmalar için, bkz. 3.47-3.54 no'lu paragraflar.

2.81 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 ele alınış tarzında (örn. amortisman veya karşılıklar) net kârı etkileyen, güvenilir karşılaştırılabilirliğe ulaşılması için dikkate alınması gereken farklılıklar söz konusu olabilir.

B.3.2 Net kâr göstergesinin seçimi

2.82 İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanmasında; en uygun net kâr göstergesi seçilirken, 2.2 ve 2.8 no'lu paragraflarda yer alan şartlara en uygun yöntemin belirlenmesine ilişkin kurallara uyulmalıdır. Seçimde şu faktörler dikkate alınmalıdır: farklı muhtemel göstergelerin göreceli güçlü ve zayıf yanları; kontrollü 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 dışı emsallere ilişkin) mevcudiyeti; ve bu göstergeye dayanarak işleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanmasında, aralarındaki farklılıkların giderilmesi için gerekli olabilecek düzeltmelerin güvenilirliğini de içerecek şekilde kontrol edilen ve kontrol dışı işlemler arasındaki karşılaştırılabilirlik derecesi. Bu faktörler, net kârın belirlenmesindeki rolleri ve ağırlıkları itibariyle aşağıda tartışılmaktadır.

B.3.3 Net kârın belirlenmesi

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

2.84 İncelenmekte olan kontrollü işlemle ilgisi olmayan maliyet ve gelirler, kontrol dışı işlemle karşılaştırılabilirlik bakımından önemli bir etki yaratıyorsa, dışarıda bırakılmalıdır. Bir mükellefin kontrol edilen bir işlemden (veya 3.9-3.12 no'lu paragraflarda 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 karşılaştırılamayacak farklı kontrollü işlemlerde bulunması durumunda; işleme dayalı net kâr marjı yönteminin, işletme geneli için uygulanması uygun değildir.

2.85 Benzer şekilde, bağımsız işletmeler arasındaki işlemlerin, ihtiyaç duyulduğu ölçüde analizi yapılırken; incelenmekte olan kontrollü 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 kontrollü işlemlerinin tahrifatına uğratılmamalıdır. Mükellefin müstakil ve karma işlemleri için, bkz. 3.9-3.12 no'lu paragraflar; ve üçüncü tarafın işleme dayalı olmayan verilerinin kullanımı için, bkz. 3.37 no'lu paragraf.

2.86 Faiz gelir ve giderleri ile gelir vergileri gibi faaliyet kârı hesabına dâhil 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 üstlendiği 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 (örn. test edilen tarafın belirli bir risk taşıdığını yansıtması gibi) sağlayabildiği göz önüne alındığında, incelenmelerinde fayda olabilmektedir.

2.87 Vade koşulları ve satış fiyatları arasında bir bağlantının olduğu durumlarda, net işletme sermayesi ile ilgili kısa dönem faiz gelirlerinin net kâr göstergesi hesabına yansıtılması veya çalışma sermeyesinde düzeltmeye gidilmesi uygun olabilir, bkz. 3.47-3.54 no'lu paragraflar. 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.

2.88 Döviz kazançlarının net kâr göstergesi hesabına dâhil mi, yoksa hariç mi olacağı konusu; karşılaştırılabilirlik açısından çeşitli güçlüklere neden olmaktadır. Öncelikle, döviz kazanç ve kayıplarının ticari bir yapısı olup olmadığının (örn. 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 korumacı işlemin de göz önünde bulundurulması ve aynı şekilde değerlendirilmesi gerekir. Aslında işleme dayalı net kâr marjı yöntemi, döviz kuru riskinin test edilen tarafça üstlenildiği işleme yönelik olarak uygulanmakta ise, döviz kazanç ve kayıpları da bu duruma uygun şekilde dikkate alınmalıdır (net kâr göstergesi hesabına dâhil edilerek veya hariç tutularak).

2.89 Avans alma ve vermenin mükellefin işlerinin rutin işleyişini oluşturduğu finansal faaliyetlerde; net kâr göstergesi belirlenirken, faiz ve benzer mahiyetteki meblağların etkisinin değerlendirilmesi genel itibariyle uygun olacaktır.

2.90 Bazı kalemlerin potansiyel üçüncü taraf emsaller itibariyle hesaplanma yönteminin net olmadığı veya güvenilir bir ölçüm veya düzeltmeye izin vermediği durumlarda, birtakım karşılaştırılabilirlik güçlükleri ortaya çıkabilir (bkz. 2.81 no'lu paragraf). Bu durum, özellikle amortisman, hisse senedi opsiyonu (çalışanlara hisse senedi alma hakkı verilmesi) 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 göstergesinin işlem koşullarına uygunluğunun üzerindeki beklenen etkilerinin tartılmasına ve karşılaştırmanın güvenilirliğine bağlı olacaktır (bkz.3.50 no'lu paragraf).

2.91 İşe başlama veya işin sonlandırılmasına ilişkin maliyetlerin, net kâr göstergesinin belirlenmesinde göz önüne alınıp alınmayacağı, içinde bulunulan durumun mahiyet ve koşullarıyla birlikte karşılaştırılabilir koşullarda, bağımsız işletmeler tarafından; fonksiyonları yürüten tarafın işe başlama maliyetleri ile muhtemel sonlandırma maliyetlerini üstlenmesi, veya bu maliyetlerin örneğin bir müşteriye veya ana sermayedara kısmen ya da tamamen kâr marjı eklenmeksizin yansıtılması, veya bu maliyetlerin kısmen ya da tamamen örneğin fonksiyonları yürüten tarafın net kâr gösterge hesabına dâhil edilerek, marj eklenmek suretiyle faturalandırılması üzerine verilecek karara bağlı olacaktır. İşletmenin yeniden yapılandırılması kapsamında işin sonlandırılması maliyetleri ile ilgili tartışma için, bkz. IX. Bölüm, Kısım I/F.

B.3.4 Net kârın oranlanması

2.92 Formüldeki bölenin seçimi, kontrollü 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; bkz. I. Bölüm, Kısım D.1.2.1.). Örneğin, bazı imalat faaliyetleri 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 yatırım getirisine (varlık veya sermaye kazanç oranı gibi) ilişkin olması halinde yansıyacaktır. Söz konusu göstergenin (veya seçilen başka bir net kâr göstergesinin), kontrollü işlemin hangi tarafının riski taşıdığına ve mükellefin kontrollü işlemleri ile emsallerinin arasındaki riskin farklılık derecesine göre düzeltilmesi gerekebilir. Karşılaştırılabilirlik düzeltmeleri için, bkz. 3.47-3.54 no'lu paragraflar.

2.93 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 mahiyeti ve koşulları çerçevesinde, genellikle; dağıtım faaliyetleri için satışlar veya dağıtıma ilişkin faaliyet giderleri, hizmet veya üretim faaliyetleri için toplam maliyetler veya faaliyet giderleri ve bazı üretim faaliyetleri gibi sermaye yoğun faaliyetler için de faaliyetsel varlıklar uygun bir baz oluşturabilirler. Başka alternatifler de, durumun koşullarına göre uygun olabilir.

2.94 Bölen, kontrollü işlemlerden makul ölçüde bağımsız olmalıdır; aksi halde nesnel bir başlangıç noktası oluşturmaz. Örneğin, distribütörün ilişkili bir işletmeden bağımsız müşterilere satmak üzere mal aldığı bir işlem incelenirken; net kâr göstergesinin oranlanmasında satılan malların maliyeti kullanılamaz; zira bu maliyetler, emsallerine uygunlukları test edilen kontrol edilen maliyetlerdir. Benzer şekilde, ilişkili bir işletmeye hizmet sağlanmasını içeren bir kontrollü işlem söz konusu olduğunda da; net kâr göstergesinin oranlanmasında hizmet satışından elde edilen gelirler kullanılamaz (zira bu satışlar da emsaline uygunluğu test edilen kontrol edilen satışlardır.). Bölenin, kontrollü işlemin teste konu olmayan maliyetlerinden (merkezi ofis harcamaları, kira ödemeleri veya bağlı bir işletmeye ödenen royalti bedelleri gibi) büyük ölçüde etkilenmesi durumunda; söz konusu kontrollü işlem maliyetlerinin, analizin doğruluğuna zarar vermemesine ve özellikle de emsaline uygun olmasına dikkat edilmesi gerekir.

2.95 Bölen, mükellefin kontrollü işlemleri düzeyinde, güvenilir ve tutarlı bir şekilde hesaplanabilecek durumda olmalıdır. Uygun baz ayrıca, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler düzeyinde de, güvenilir ve tutarlı bir şekilde ölçülebilecek mahiyette olmalıdır. Bu durum uygulamada, aşağıda 2.105 no'lu paragrafta tartışıldığı üzere, bazı göstergelerin kullanılması imkânını sınırlandırmaktadır. Öte yandan; mükellefin dolaylı maliyetlerinin, incelenmekte olan işleme dağıtımının, uygun ve zaman içerisinde tutarlı olması gerekir.

B.3.4.1 Net kârın satışlara oranlandığı durumlar

2.96 Net kârın satışlara bölünmesiyle bulunan net kâr göstergesi veya net kâr marjı; 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 kontrollü işlemle alınan kalemlerin yeniden satışına ilişkin olmalıdır. Kontrol dışı işlemlerden (bağımsız taraflardan, bağımsız taraflara satmak üzere gerçekleştirilen satın alımlar) doğan satış gelirleri, kontrollü

işlemlerin belirlenmesi ve hesaplanmasına dâhil edilmemelidir; bunun istisnası, 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 distribütörün aynı bağımsız nihai tüketici müşterilerine satışlarına ilişkin kontrol edilen alım işlerine yakından bağlı olduklarında, distribütör tarafından bağımsız nihai tüketicilere sunulan kontrol dışı satış sonrası hizmetleri veya yedek parça satışına ilişkin ortaya çıkabilir; mesela servis hizmeti, dağıtım anlaşmasıyla sağlanan hak ve varlıklar kullanılarak verilebilir. Ayrıca portföy yaklaşımları ile ilgili tartışmalar için de, bkz. 3.10 no'lu paragraf.

2.97 Net kâr göstergesinin satışlara orantılandığı durumlarda, mükellef veya karşılaştırılabilir tarafların alıcılarına uyguladıkları (eğer varsa) indirim ve iskontoların nasıl hesaba katılacağı sorusu gündeme gelmektedir. Muhasebe standartlarına bağlı olarak; indirim ve iskontolar, satış gelirlerinde indirim veya maliyet unsuru olarak görülebilmektedir. Benzer zorluklar, döviz kazanç veya zararları açısından da söz konusu olabilmektedir. 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 oranlandığı durumlar

2.98 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 mahiyeti ve koşulları dikkatle ve ayrıntılı olarak incelenmelidir. Net kâr göstergesinin maliyetlere oranlandığı durumda, sadece incelenmekte olan kontrollü işlemle (veya 3.9-3.12 no'lu paragraflarda yer alan ilkeye göre bir araya getirilen 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 kalemlerine ayrıştırılması gerekir. Ayrıca, çoğu durumda; sadece faaliyetsel maliyetler, bölene dâhil edilmelidir. Yukarıdaki 2.86-2.91 no'lu paragraflarda yer alan tartışmalar, bölene ilişkin maliyetler için de geçerlidir.

2.99 Maliyet tabanlı bir işleme dayalı net kâr marjı yöntemi uygulanırken; faaliyet veya işleme atfedilebilecek doğrudan veya dolaylı tüm maliyetlerle birlikte, uygun bir dağıtım neticesindeki genel yönetim giderlerinden

düşen pay dâhil tüm maliyet unsurları genel olarak kullanılır. Mükellefin maliyetlerinin önemli bir kısmının, herhangi bir kâr unsuru atfedilemeyecek yansıtılan masraflar (yani net kâr göstergesi bölenine 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 katlandığı masrafların bir kısmına kâr marjı hesaplamaktan ne ölçüde vazgeçmeyi kabul edeceğine bağlı olacaktır. Sorunun yanıtı; maliyetlerin "iç" ve "dış" maliyetler olarak sınıflandırılmasına değil, karşılaştırılabilirlik analizine (işlev analizi dâhil) dayandırılmalıdır. Bkz. 7.34 no'lu paragraf.

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

2.101 İçinde bulunulan durumun mahiyet ve koşullarına göre; standart ve bütçelenmiş maliyetlerin yanı sıra fiili maliyetlerin de maliyet tabanı olarak kullanılması uygun olabilmektedir. 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 arasında gerçekleştirilecek anlaşmaları yansıtmaları koşuluyla, maliyet tabanlı işlem net kâr marjı yöntemi uygulamasında, benzer mekanizmalar göz önünde tutulabilir. Maliyet artı yöntemine ilişkin aynı hususlaki tartışmalar için, bkz. 2.58 no'lu paragraf.

2.102 Bütçelenmiş maliyetlerin kullanımı da, fiili maliyetler ve bütçelenen maliyetler arasında büyük farklılıklar oluşması durumunda kaygılara neden olabilmektedir. Bağımsız taraflar esasen, bütçe oluşturulması esnasında hangi faktörlerin hesaba katılacağını kararlaştırmadan, önceki yıllardaki bütçelenmiş ve fiili maliyetlerin karşılaştırılmasını dikkate almadan ve beklenmeyen durumlarla

karşılaşıldığında nasıl karşılık verileceğini belirlemeden; bütçelenmiş maliyetleri temel alarak, fiyat oluşturmamaktadırlar.

B.3.4.3 Net kârın aktif varlıklara oranlandığı durumlar

2.103 Aktiflerin test edilen taraf açısından (maliyet veya satışlara göre) 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 faaliyetsel varlıklar kullanılmalıdır. Bu kapsamda; arazi, bina, tesis ve teçhizat 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 net işletme sermayesi varlıkları sayılabilir. Yatırımlar ve nakit dengesi, finans sektörü dışında, genellikle faaliyetlerle ilgili varlık olarak kabul edilmezler.

2.104 Net kârın aktif varlıklara oranlandığı durumlarda, varlıkların nasıl değerleneceği, bunların defter değeri ile piyasa değerinden hangisinin esas alınacağı sorusu gündeme gelmektedir. Defter değerinin kullanılması; örneğin aktif varlıklarının değerini amorti etmiş işletmeler ile daha yakın zamanda aktife dâhil ettikleri varlıkları 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 olmadığı durumlarda güvenilirlikle ilgili sorun yaratabilir. Ayrıca; özellikle gayrimaddi varlıklar açısından piyasa değerinin kullanılması, fazlasıyla maliyetli ve zahmetli olabilmektedir. İçinde bulunulan durumun mahiyet ve koşullarına göre, karşılaştırmanın 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; bkz. III. Bölüm, Kısım C.

B.3.4.4 Diğer muhtemel net kâr göstergeleri

2.105 İçinde bulunulan durumun mahiyet ve koşullarına göre, diğer net kâr göstergeleri de uygun olabilir. Örneğin, sektöre ve incelenmekte olan kontrollü işlemlere bağlı olarak; bağımsız verilerin mevcut olduğu durumlarda perakende satış noktalarının zemin alanı, taşınan malların ağırlığı, çalışan sayısı, zaman,

uzaklık vb. gibi diğer bölenlerin uygunluğu da değerlendirilebilir. Kontrollü işleme test edilen tarafın yaptığı katma değerin makul bir ölçümünü verdiklerinde, söz konusu göstergelerin kullanım dışı tutulmaları için bir sebep bulunmamaktadır; ancak bunların kullanımı için, yöntemin uygulanmasının desteklenmesi bakımından güvenilir karşılaştırılabilir verilerin mevcut olması şartı aranmalıdır.

B.3.5 Berry oranları

2.106 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 değerleme ve karşılaştırılabilirlikle ilgili muhtemel belirsizliklere bağlı olarak faaliyet giderlerine dâhil edilebilir veya hariç tutulabilir.

2.107 Uygun mali göstergenin seçimi, içinde bulunulan durumun mahiyet ve koşullarına bağlıdır; bkz. 2.82 no'lu paragraf. Berry oranlarının, kimi zaman transfer fiyatlandırması yöntemi ve mali gösterge belirlenmesi ve seçimi için gerekli olan dikkat gösterilmeksizin kullanılmasının uygun olmadığı hususu göz ardı edilerek kullanıldığına ilişkin endişeler söz konusudur. Maliyet tabanlı göstergelerin genel olarak kullanımına ilişkin olarak, bkz. 2.98 no'lu paragraf. Berry oranlarının belirlenmesinde karşılaşılan ortak bir zorluk, maliyetlerin faaliyet gideri olup olmadıklarına göre sınıflandırılmasına karşı bu oranların çok duyarlı olmasıdır, bu nedenle de karşılaştırılabilirlikle ilgili sorunlarla karşılaşılabilmektedir. Ayrıca Berry oranlarının uygulanmasında, yukarıda 2.99-2.100 no'lu paragraflarda yer alan yansıtma maliyetlere ilişkin sorunlar da doğabilmektedir. Berry oranının, kontrol edilen bir işlemin (örn. ürün dağıtımına ilişkin olarak) fiyatlandırılmasının testi açısından uygun olabilmesi için, aşağıdaki şartların sağlanması gerekir:

- Kontrollü işlemde yerine getirilen fonksiyonların değeri (kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler göz önüne alınarak), faaliyet giderleriyle orantılı olmalıdır.

- Kontrollü işlemde yerine getirilen fonksiyonların değeri (kullanılan aktifler ve üstlenilen riskler göz önüne alınarak), dağıtılan malların değerinden önemli ölçüde etkilenmemelidir (yani satışlarla orantılı olmamalıdır).

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

2.108 Berry oranlarının faydalı olabileceği bir durum; bir mükellefin bir ilişkili işletmeden mal satın alıp, diğer ilişkili işletmelere sattığı aracılık faaliyetleridir. Yeniden satış fiyatı yöntemi, kontrol dışı satışlar olmaması nedeniyle; maliyet artı yöntemi de, satılan malların maliyetinin kontrol edilen satın almalardan oluşması nedeniyle bu tür durumlarda elverişli değildir. Buna karşın, aracılık durumunda faaliyet giderleri, merkez ofis harcamaları, kira ödemeleri veya bağlı bir işletmeye ödenen royalti ücretleri gibi kontrollü işlem maliyetlerinden önemli ölçüde etkilenmediği takdirde, transfer fiyatlandırması formülasyonundan makul ölçüde bağımsız olabilir; böylelikle de durumun mahiyet ve koşullarına bağlı olarak, Berry oranı yukarıdaki yorumlar çerçevesinde uygun bir gösterge olabilir.

B.3.6 Diğer kılavuz açıklamalar

2.109 İşleme dayalı net kâr marjı yöntemine özgü olmamakla birlikte, işleme dayalı olmayan üçüncü taraf verilerinin kullanımı, bu yöntem uygulandığında; dış emsallere yoğun bağlılık nedeniyle, uygulamada daha bir hassastır. Kontrollü 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. Bu nedenle, kontrollü işlem ve karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler arasında yeterli karşılaştırılabilirlik olması gerekmektedir. Genellikle üçüncü tarafla ilgili elde edilebilecek verilerin sadece şirket geneline ilişkin olması nedeniyle, üçüncü tarafın tüm faaliyetleri genelinde üstlendiği fonksiyonlar, kontrollü işlemler açısından test edilen tarafın üstlendiği fonksiyonlarla aynı düzeye getirilmelidir. Burada temel amaç, içinde bulunulan durumun mahiyetine ve koşulları itibariyle kontrollü işlemler için güvenilir emsaller sağlayacak bir sınıflandırma düzeyinin belirlenmesidir. Bu Rehberde ideal olarak yer alan işlemsel düzeyin pratikte yakalanamaması durumunda, 3.2 no'lu paragrafta tartışıldığı gibi eldeki verilere uygun düzeltmeler yapılarak en güvenilir emsalleri bulunmasına gayret gösterilmesi de önemlidir.

2.110 Rehber açıklamalarından özellikle test edilen tarafa ilişkin olanlar için, bkz. 3.18- 3.19 no'lu paragrafar; emsal fiyat aralığı için, bkz. 3.55-3.66 no'lu paragraflar; ve çok yıllı verilere ilişkin olanlar için de, bkz. 3.75- 3.79 no'lu paragraflar.

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

2.111 2.59 no'lu paragrafta yer alan maliyet artı uygulaması, uygun ve güvenilir bir karşılaştırma sağlayabilmek için işlemden 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 da; işlemden doğan net kârın belirlenmesi suretiyle, uygun ölçümün bulunması yine mümkün olabilir. Örnek verecek olursak; X, Y ve Z bağımsız işletmeleri açısından satılan malların maliyetine dâhil edilmiş olan gözetim, genel ve idari giderlerin tutarı, güvenilir bir maliyet artı uygulaması bakımından gerekli marj düzeltmesi için belirlenemiyor ise, daha güvenilir karşılaştırmaların yokluğunda net kâr göstergelerinin incelenmesi gerekli olabilir.

2.112 Karşılaştırılan tarafların üstlendiği fonksiyonlar arasında farklılıklar olduğunda da benzer bir yaklaşıma gereksinim duyulabilir. 2.44 no'lu paragrafta yer alan örnekteki varsayımların geçerli olup, tek farkın teknik destek fonksiyonunu yerine getirenin ilişkili işletme değil de karşılaştırılabilir bağımsız bir işletme olduğunu ve maliyetlerin satılan malların maliyeti olarak kaydedilmekle birlikte ayrı ayrı tanımlanmasının mümkün olmadığını farz edelim. Ürün ve piyasa farklılıkları nedeniyle, bir emsal fiyat belirlenmesi mümkün olmayabilir; yeniden satış fiyatı yöntemi de bağımsız işletmenin brüt marjının, üstlenilen ekstra fonksiyonu yansıtması ve bilinmeyen ek maliyetleri karşılaması için ilişkili işletmeninkinden 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.

2.113 2.42 no'lu paragrafta ele alınan örnekteki koşullar aynı olsun. Ancak yeni bir varsayım olarak, distribütör A tarafından üstlenilen garanti harcamalarının miktarının belirlenmesi mümkün değildir; bu nedenle de, B'ninki ile karşılaştırılabilir uygun bir brüt marj elde edilmesi için, A'nın brüt kârının güvenilir bir şekilde düzeltilmesi mümkün olmamaktadır. Bununla birlikte, A ve B arasında başka bir önemli işlevsel farklılık yok ise; A'nın satışlarının net kârına oranı (şayet biliniyorsa) 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

Bu Kısımda ve II. Bölümün II ve III no'lu eklerinde yer alan açıklamaların 6 no'lu Çalışma Grubunun kâr bölüşüm yönteminin uygulanması ile ilgili devam etmekte olan çalışmalarını da içerecek şekilde güncellenmesi planlanmaktadır. BEPS Eylem Planının 10 no'lu Eyleminin bir gerekliliği olan bu çalışmada, özellikle kâr bölüşüm yöntemi olmak üzere, küresel tedarik zincirleri bağlamında transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanmasının netleştirilmesi amaçlanmaktadır.

C.1 Genel olarak

2.114 Kâr bölüşüm yöntemi, kontrollü bir işlemde (veya 3.9-3.12 no'lu paragraflarda ortaya konulan ilkeler doğrultusunda bir araya getirilmesi uygun olan kontrollü işlemlerde) ortaya konulan veya dayatılan özel koşulların kârlar üzerindeki etkisini, bağımsız işletmelerin bu işlemlere şayet dâhil olsalardı bekleyecekleri kâr bölüşümünü belirleyerek ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır. Kâr bölüşüm yöntemi, ilk olarak ilişkili 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 ne şekilde ölçüleceğine ilişkin tartışmalar için, bkz. 2.130-2.137 no'lu paragraflar. Ardından bu birleşik kârları ilişkili işletmeler arasında, birleşik kârların emsaline uygun bir anlaşmada öngörülen ve yansıtılan bölüşümünün yakınsamasını sağlayacak geçerli bir ekonomik temele dayalı olarak bölüştürür. Birleşik kârların nasıl bölüştürüleceğine ilişkin tartışma için, bkz. 2.138-2.151 no'lu paragraflar.

C.2 Güçlü ve zayıf yanlar

2.115 İşleme dayalı kâr bölüşüm yönteminin güçlü yanı, herhangi bir tek taraflı yöntemin elverişli olamayacağı büyük çapta entegre işlemler için çözüm sağlayabilmesidir. Örneğin; ilişkili işletmeler arasında mali araçların küresel ticareti için kâr bölüşüm yöntemlerinin uygunluğu ve uygulanmasına ilişkin tartışmalar için, bkz. Kârın İş Merkezlerine Dağıtımına İlişkin Raporu, Bölüm III. Kısım C2.[2] Kâr bölüşüm yöntemi, işlemin her iki tarafının işleme özgün ve değerli

2 Bkz. 24 Haziran 2008 yılında Mali İlişkiler Komitesi tarafından onaylanan, 17 Temmuz 2008 tarihinde Konsey tarafından basımı uygun görülen, 2010 yılında öz versiyonu çıkarılan, 22 Haziran 2010 tarihinde Komite tarafından

katkı (özgün gayrimaddi varlıklar 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 (örn. tipik koşullardaki fason üretim veya hizmet faaliyetleri gibi) genellikle kullanılamaz; zira bu tür durumlarda kâr bölüşüm yöntemi, bu taraf itibariyle işlev analizi bakımından uygun olmayacaktır. Geçerli emsallere ulaşım sınırlılıklarına ilişkin tartışma için, bkz. 3.38-3.39 no'lu paragraflar.

2.116 Emsallere ilişkin verilerin mevcudiyeti durumunda; bu veriler, karşılaştırılabilir koşullardaki bağımsız işletmeler arasında gerçekleştirilecek kâr bölüşümünün ortaya konulmasını desteklemek bağlamında kâr bölüşüm analizi için önem arz edebilirler. Emsallere ait veriler ayrıca, kâr bölüşüm analizinde her bir ilişkili işletmenin, işleme yaptığı katkının değerinin belirlenmesi bakımından da önemli olabilir. Esas itibariyle bağımsız tarafların birleşik kârları aralarında, işlemden elde edilen kârların oluşumuna yaptıkları göreceli katkılar itibariyle bölüştürecekleri varsayılır. Öte yandan, kontrollü işlemlere her bir ilişkili işletmenin katkısını değerlendirirken dikkate alınan dış piyasa verileri; bu işlemlere, diğer olası yöntemlere kıyasen daha az yakın bağlantılı olacaktır.

2.117 Bununla birlikte, karşılaştırılabilir durumlarda bağımsız tarafların karşılaştırılabilir işlemlere ilişkin kârları nasıl bölüşeceklerine dair daha doğrudan bir dayanak veri bulunmadığı durumlarda; kârların bölüşümü, fonksiyonların ilişkili işletmeler arasındaki dağılımı (kullanılan aktifler ve üstlenilen riskler de dikkate alınarak) temel alınarak gerçekleştirilebilir.

2.118 İşleme dayalı kâr bölüşüm yönteminin diğer bir güçlü yanı; ilişkili işletmelerin bağımsız işletmelerde olmayan özel mahiyetteki muhtemelen özgün koşullarını göz önünde bulundururken, yine de bağımsız işletmelerin aynı durumla karşılaştıklarında yapacaklarını yansıtacak ölçüde emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilmesini mümkün kılan esnekliktir.

2.119 İşleme dayalı kâr bölüşüm yönteminin diğer bir güçlü yanı da; kontrollü işlemin her iki tarafının da değerlendirilmesi nedeniyle, taraflardan

onaylanan ve 22 Temmuz 2010 tarihinde Konsey tarafından basımı uygun görülen "Kârın İş Merkezlerine Dağıtımına İlişkin Rapor"

herhangi birinin aşırı veya ihtimal dışı bir kâr sonucu ile karşı karşıya kalmasının zayıf bir ihtimal olmasıdır. Bu avantaj, özellikle tarafların kontrollü işlemlerde kullanılan gayrimaddi varlık katkılarının incelenmesi bakımından önemlidir. Bu çift taraflı yaklaşım; ölçek ekonomileri veya diğer ortaklıktan doğan verimlilik kaynaklı kârın, hem mükellefi hem de vergi idarelerini tatmin edecek biçimde bölüşümünü sağlamak için de kullanılabilir.

2.120 İşleme dayalı kâr bölüşüm yönteminin bir 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 ilişkili işletmeler hem de vergi idareleri, benzer şekilde ülke dışındaki ilişkili işletmelere ait bilgilere ulaşmakta güçlük çekebilirler. Ayrıca kontrollü işlemlerde yer alan tüm ilişkili 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 işlemlere ilişkin uygun faaliyet giderlerinin belirlenmesi ve masrafların ilişkili işletmelerin söz konusu işlemleriyle, diğer faaliyetleri arasında paylaştırılması da güç olabilir.

C.3 Uygulamaya yönelik açıklamalar

C.3.1 Genel olarak

2.121 Bu Rehberin amacı, kâr bölüşüm yönteminin uygulanmasına yönelik yollar hakkında 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 kâr bölüşümünü mümkün olabildiğince en yakın şekilde yansıtmak olmalıdır.

2.122 İşleme dayalı kâr bölüşüm yönteminde; birleşik kârlar ilişkili işletmeler arasında, emsallere uygunluk ilkesine uygun bir anlaşmada öngörülecek ve yansıtılacak bir kâr paylaşımına yaklaşık bir neticeyi sağlayan geçerli bir ekonomik temelde bölüştürülür. Genel olarak, bölüştürülecek birleşik kârların ve bölüştürmeye esas faktörlerinin belirlenmesi;

- İncelenmekte olan kontrollü işlemin işlev analiziyle tutarlı olmalı ve özellikle riskin taraflar arasında dağılımını yansıtmalıdır,

- Bağımsız taraflarca yapılacak, bölüştürülecek birleşik kârlar ve bunların dağıtımında kullanılacak anahtarlara ilişkin belirlemelerle tutarlı olmalıdır,

- Kâr bölüştürme yaklaşımının türüyle (örn. katkı analizi, bakiye kâr analizi veya diğer ex-ante veya ex-post yaklaşımlar, bkz. 2.124-2.151 no'lu paragraflar) tutarlı olmalı, ve

- Güvenilir bir şekilde ölçümlenebilir olmalıdır.

2.123 İlave olarak,

- İşleme dayalı kâr bölüşüm yönteminde, kontrollü işlemlerde transfer fiyatlandırması oluşturmak için kullanılıyorsa (ex-ante yaklaşım), anlaşmanın geçerlilik süresi ve kriterler veya dağıtım anahtarları üzerinde işlemden önce uzlaşıya 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 de birleşik kârların bölüştürülmesi için kullanılan kriterleri veya dağıtım anahtarlarını açıklamaya hazırlıklı olmalıdır ve

- Bölüştürülecek birleşik kârlara ve bölüşüm faktörlerine yönelik belirlenen hususlar; karşılaştırılabilir koşullarda bağımsız tarafların bunlar üzerinde başka türlü bir anlaşmaya varacakları gösterilmedikçe ve farklı kriterler veya dağıtım anahtarları kullanımı için mantıklı bir gerekçe sunulmadıkça veya yeniden münakaşa yapılmasını gerektirir özel koşullar mevcut olmadıkça, zararla sonuçlanan yıllar da dâhil, anlaşmanın süresi boyunca tutarlı biçimde kullanılmalıdır.

C.3.2 Kârların bölüştürülmesine ilişkin çeşitli yaklaşımlar

2.124 Bağımsız işletmelerin üzerinde anlaşabilecekleri tahmini veya fiili kârın bölüşümünün belirlenmesine ilişkin olarak çok sayıda yaklaşım mevcut olup, tek başlarına kullanılmaları da şart değildir. Bunların içinden nihai ya da birbirlerini dışlayan nitelikte olmayan iki tanesi -katkı analizi ve bakiye kâr analizi- aşağıdaki paragraflarda tartışılmaktadır.

C.3.2.1 Katkı analizi

2.125 Katkı analizinde, incelenmekte olan kontrollü işlemden elde edilen toplam kârlardan oluşan birleşik kârlar, ilişkili işletmeler tarafından bağımsız işletmelerin karşılaştırılabilir işlemlerde gerçekleştirecekleri kârların beklenen bölüşümünü yansıtan makul bir yakınsama ile paylaştırılır. Bu paylaşım, mümkünse emsallere ilişkin verilerle de desteklenebilir. Bahsi geçen bilgilerin yokluğunda; bölüşüm genellikle, her bir ilişkili işletmenin kontrollü işlemlerde üstlendiği fonksiyonların (kullanılan aktifler ve üstlenilen riskler dikkate alınarak) göreceli değerlerine dayalı olarak gerçekleştirilir. Katkıların göreceli değerinin direkt olarak ölçülebildiği durumlarda; her bir katılımcının katkısının, fiili piyasa değerinin tahminine ihtiyaç duyulmayabilir.

2.126 Her bir ilişkili işletmenin kontrollü işlemlere göreceli katkısının değerinin belirlenmesi güç olabilir ve yaklaşımın uygulanması genellikle içinde bulunulan durumun mahiyetine ve koşullarına bağlı olacaktır. Katkının belirlenmesi, her bir tarafın farklı türlerdeki katkısının (örn. hizmet sağlanması, Ar-Ge masraflarının yüklenilmesi, sermaye yatırılması gibi) yapısını ve derecesini karşılaştırarak ve göreceli karşılaştırma ve dış piyasa verilerine göre bir yüzde belirlenerek yapılabilir. Birleşik kârların nasıl bölüştürüleceğine ilişkin tartışma için, bkz. 2.138-2.151 no'lu paragraflar.

C.3.2.2 Bakiye kâr analizi[3]

2.127 Bakiye kâr analizi, incelenmekte olan kontrollü işlemlerden elde edilen birleşik kârları iki aşamada paylaştırır. İlk aşamada, her bir katılımcıya içinde bulunduğu kontrollü işleme yönelik özgün olmayan katkısı oranında emsaline uygun bir pay verilir. Genellikle bu ilk paylaştırma; geleneksel işlem yöntemlerinden biri veya bir işleme dayalı net kâr marjı yöntemi kullanılarak, 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 aşamadaki dağıtımdan artan her türlü kâr (veya zarar) içinde bulunulan durumun mahiyet ve koşullarının analizine dayalı olarak ve birleşik kârların bölüşümüne yönelik 2.138-2.151 no'lu paragraflarda yer alan kılavuz açıklamalar takip edilerek taraflar arasında bölüştürülür.

3 Bakiye kârın bölüşümüne ilişkin bir uygulama örneği II. Bölümün II no'lu ekinde yer almaktadır.

2.128 Bakiye kâr analizi uygulanmasına yönelik alternatif bir yaklaşım, serbest piyasada bağımsız işletmeler arasındaki pazarlıkların sonucunun ortaya konulmasına çalışılması olabilir. Bu bağlamda, her bir katılımcıya ilk aşamada yapılan dağıtım tutarı, içinde bulunulan şartlarda makul olarak bağımsız bir satıcının kabul edeceği en düşük fiyat ve alıcının almaya razı olabileceği en yüksek fiyat ile uyumlu olacaktır. Bu iki rakam arasındaki farklılık, bağımsız işletmelerin üzerinde pazarlık yapacakları bakiye kârı oluşturacaktır. İkinci aşamada bakiye kâr analizi bu kâr havuzunu; bağımsız işletmelerin söz konusu iki rakam arasındaki farkı nasıl paylaşacaklarını gösterebilecek ilişkili işletmelere ait her türlü önemli faktörün analizine dayalı olarak bölüştürebilecektir.

2.129 Bazı durumlar için geçerli bir analiz, bakiye kâr bölüşümünün bir parçası olarak ya da başlı başına bir bölüştürme yöntemi olarak, faaliyetin öngörülen süresi boyunca kontrollü işlemin taraflarına yönelik bugünkü değere indirgenmiş nakit akışları dikkate alınarak gerçekleştirilebilir. 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, piyasa ölçütlerine göre belirlenmesi gereken uygun bir iskonto oranının kullanımına bağlıdır. Bu bağlamda, iskontoyu hesaplamak için kullanılan sektör geneli risk primlerinin, sektör katmanları arasındaki belirli işletmeler arasında ayrım yapmadığı ve ayrıca tahsilat zamanlarına ilişkin tahminlerin sorunlu olabileceği hususları göz önünde tutulmalıdır. Dolayısıyla böyle bir yaklaşım, son derece dikkatli bir şekilde uygulanmalı ve mümkünse diğer yöntemlerden elde edilebilecek bilgilerle desteklenmelidir.

C.3.3 Dağıtılacak birleşik kârların belirlenmesi

2.130 Bir kâr bölüşüm yönteminde dağıtılacak birleşik kârlar; ilişkili işletmelerin, dâhil oldukları kontrollü işlemlerden doğan kârlarıdır. Bölüştürülecek birleşik kârlar, sadece incelenmekte olan kontrollü işlemlerden kaynaklanan kârlar olmalıdır. Bu kârlar belirlenirken, ilk olarak işleme dayalı kâr bölüşümü kapsamındaki işlemler tanımlanmalıdır. Ayrıca konsolidasyon düzeyinin de belirlenmesi önemlidir (bkz. 3.9-3.12 no'lu paragraflar). Bir mükellefin birden fazla ilişkili işletme ile kontrollü işlemi olması durumunda ise, bu işlemlerle ilgili tarafların ve bu taraflar arasında bölüştürülecek kârların belirlenmesi de gereklidir.

2.131 Bölüştürülecek birleşik kârların belirlenebilmesi için; işleme dayalı kâr bölüşümü uygulanan işlemin taraflarının hesaplarının, muhasebe uygulaması

ve döviz kuru açısından ortak bir temele getirilmesi ve takiben birleştirilmesi gerekir. Muhasebe standartları, bölüştürülecek kârların belirlenmesinde önemli etkiye sahip olduğundan; yöntem uygulanmadan önce, muhasebe standartları seçilmeli ve anlaşmanın geçerliliği boyunca tutarlı biçimde uygulanmasına devam edilmelidir. Bölüştürülecek kârların belirlenmesinde tutarlılık ile ilgili genel kılavuz açıklamalar için, bkz. 2.121-2.123 no'lu paragraflar.

2.132 Birbiriyle uyumluluk gösteren mali muhasebe standartlarının yokluğunda; bölüştürülecek kârların belirlenmesi açısından, finansal muhasebe bir başlangıç oluşturabilir. Diğer finansal verilerin (örn. maliyet muhasebesi) mevcudiyeti halinde, bunların kullanımına da; güvenilir, denetlenebilir ve yeterince işlemsel olmaları kaydıyla izin verilmelidir. Bu kapsamda; ürün grupları itibariyle gelir tabloları, bölümlerin hesapları en yararlı muhasebe kayıtlarını teşkil edebilecektir.

C.3.3.1 Fiili ya da tahmini kârlar

2.133 İlişkili işletmeler tarafından kontrollü işlemlerde transfer fiyatlarının oluşturulmasında, kâr bölüşüm yöntemi kullanılacak (ex-ante yaklaşım) ise; her bir ilişkili işletme, bağımsız işletmelerin karşılaştırılabilir işlemlerden elde etmeyi bekleyecekleri kâr paylaşımını gerçekleştirmeye çalışmalıdır. Uygulamada, içinde bulunulan durumun mahiyet ve şartlarına göre; fiili veya tahmini kârları kullanan kâr bölüşümlerine rastlanmaktadır.

2.134 Bir vergi idaresinin, güvenilir biçimde emsaline uygun sonuçlara yakın fiyatlandırmayı temin edip etmediği bakımından ex-ante yaklaşım kullanan bir yöntemin uygulamasını incelediğinde; idarenin mükellefin kontrollü işlemin koşulları oluşturulduğu esnada, faaliyetten elde edilecek fiili kâr miktarını önceden bilemeyeceği hususunu göz önünde tutması önemlidir. İdarenin bu farkındalığa sahip olmaması durumunda; kâr bölüşüm yöntemi uygulaması, mükellefin önceden tahmin edemeyeceği koşullara odaklanarak, onu ödüllendirebilir veya cezalandırılabilir. Benzer koşullardaki bir bağımsız işletme fiili kâr miktarını bilemediğinden tahminlere dayanarak hareket edeceğinden; böyle bir uygulama, emsallere uygunluk ilkesine ters olacaktır. Ayrıca bkz. 3.74 no'lu paragraf.

2.135 Kontrollü işlemlerin koşullarını oluşturmak için işleme dayalı kâr bölüşüm yöntemini kullanan ilişkili işletmeler, bağımsız işletmelerce gerçekleştirilecek kâr paylaşımına ulaşmaya çalışacaklardır. Kâr bölüşüm yöntemi kullanan ilişkili işletmelerin kontrollü işlemlerinin koşullarının vergi idaresi açısından değerlendirilmesi, en kolay söz konusu koşullar bu işletmeler

tarafından daha başlangıçta ortak temelde oluşturulduğunda olacaktır. Bu durumda, fiili kârların bölüşümünün, emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde yapılıp yapılmadığının tespitine yönelik değerlendirmeye, bu ortak temel esas alınarak başlanabilir.

2.136 İlişkili işletmelerin kontrollü işlemlerindeki koşulları, kâr bölüşüm yöntemi dışındaki bir temel esasında belirledikleri durumda; vergi idaresi, bu koşulları işletmenin fiili kâr deneyimine göre değerlendirecektir. Ancak böyle bir kâr bölüşüm yöntemi uygulamasının, ilişkili işletmenin tecrübe ettiğine benzer bir düzlem içerisinde, yani işlemler yapılırken ilişkili işletme tarafından erişilmesi veya makul ölçüde tahmin edilmesi mümkün bilgilere dayanarak ve ileri tarihli veri kullanımından kaçınarak gerçekleştirilmesinin sağlanması konusunda özen gösterilmesi gerekir. Bkz. 2.12 ve 3.74 no'lu paragraflar.

C.3.3.2 Kârın farklı ölçümleri[4]

2.137 Genellikle, bir işleme dayalı kâr bölüşüm yönteminde bölüştürülecek birleşik kârlar, faaliyet kârlarıdır. İşleme dayalı kâr bölüşüm yönteminin bu çerçeve içerisinde uygulanması, ÇUİ'nin hem gelirlerinin hem de giderlerinin ilgili ilişkili işletmeye tutarlı bir şekilde aktarılmasını sağlar. Ancak, bazı durumlarda brüt kârların bölüşümünün gerçekleştirilmesi ve akabinde her bir ilgili işletmenin katlandığı veya payına düşen giderlerin indirilmesi (brüt kârlar hesaplanırken daha önceden hesaba katılan giderler dışarıda bırakılmak suretiyle) uygun olabilir. ÇUİ'nin brüt gelir ve indirim kalemlerinin ilişkili işletmeler arasında bölüştürülmesinde farklı analizlerin uygulandığı böyle durumlarda, her bir işletmenin katlandığı veya payına düşen giderlerin orada üstlenilen faaliyetler ve risklerle uyumlu olması ve benzer şekilde brüt kârların dağıtımının da faaliyet ve risklerin dağılımı ile uyumlu olması hususlarının teminine özen gösterilmelidir. Örneğin, çok farklı emtia çeşitlerini içerecek şekilde dünya ölçeğinde büyük oranda entegre ticari faaliyetlerde bulunan bir ÇUİ açısından masrafların gerçekleştiği (veya atfedilebileceği) işletmelerin belirlenmesi mümkünken, bu masrafların ilişkilendirilebileceği ticari faaliyetlerin tam olarak belirlenmesinin mümkün olmaması, karşılaşılabilecek bir durumdur. Böyle bir durumda, yukarıdaki uyarı zihinde tutularak; her bir ticari faaliyetten doğan brüt kârların bölüştürülmesi, daha sonra da ortaya çıkan brüt kârlardan her bir işletmenin katlandığı veya payına düşen giderlerin indirilmesi uygun olabilir.

4 İşleme dayalı kâr bölüşüm yönteminin kullanılmasında farklı kâr ölçümlerini gösteren bir örnek, II. Bölümün III no'lu ekinde yer almaktadır.

C.3.4 Birleşik kârların bölüştürülmesi

C.3.4.1 Genel olarak

2.138 İç veya dış (karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlere ilişkin) verilerin ve kârların emsallere uygunluk ilkesine göre bölüştürülmesi için kullanılan kriterlerin geçerliliği, içinde bulunulan durumun mahiyet ve koşullarına bağlıdır. Bu nedenle, bir önerilen kriterler veya dağıtım anahtarları listesi oluşturulması çok arzu edilmez. Dağıtım faktörlerinin belirlenmesinde tutarlılığa ilişkin kılavuz açıklamalar için, bkz. 2.121-2.123 no'lu paragraflar. Ayrıca kârın bölüştürülmesi için kullanılan kriterler veya dağıtım anahtarları;

- Transfer fiyatlandırması politikası oluşturulmasından makul ölçüde bağımsız olmalı, yani kontrollü işlemlerin fiyatlandırılması ile ilgili verilere (örn. ilişkili işletmelere satışlar) değil, objektif verilere (örn. bağımsız taraflara satışlar) dayandırılmalı ve

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

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

2.139 Birleşik kârların bölüştürülmesinde mevcut yaklaşımlardan biri, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerden kaynaklanan kârların fiili bölüşümünün esas alınmasıdır. Kârların bölüşümü için kriterlerin belirlenmesine yardımcı olacak kontrol dışı işlemlere ilişkin muhtemel bilgi kaynakları, içinde bulunulan durumun mahiyet ve koşulları itibariyle değişkenlik gösterecek olup; bunlara örnek olarak, petrol ve gaz sektöründeki kalkınma projeleri, ilaç sektöründeki işbirlikleri ve ortak pazarlama veya ortak promosyon anlaşmaları, bağımsız müzik kayıt markaları ve müzik sanatçıları arasındaki anlaşmalar, finansal hizmetler sektöründeki kontrol dışı anlaşmalar gibi kârların bağımsız taraflar arasında bölüşümünün gerçekleştirildiği iş ortaklığı anlaşmaları verilebilir.

C.3.4.3 Dağıtım anahtarları

2.140 Uygulamada, bir kâr bölüşüm yöntemi kapsamında birleşik kârların dağıtımı, genellikle bir veya daha fazla dağıtım anahtarı aracılığıyla gerçekleştirilir. İçinde bulunulan durumun mahiyeti ve koşullarına göre, dağıtım anahtarı bir sayısal değer (örn. karşılaştırılabilir işlemlerde bağımsız taraflar arasında gerçekleştirilen benzer bir dağılım şekli esas alınarak %30-%70'lik bir

aralık gibi) veya bir değişken (örn. katılımcıların pazarlama harcamalarının nispi değeri veya aşağıda tartışılan diğer muhtemel anahtarlar gibi) olabilir. Birden fazla dağıtım anahtarı kullanıldığında; her bir dağıtım anahtarının birleşik kârlar için temsil ettiği nispi katkıyı belirlemek için, kullanılan anahtarların ağırlıklandırılması da önemlidir.

2.141 Uygulamada genellikle aktif varlıklar/sermaye (dönen 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. Bunun dışında, örneğin ilave satışlar, kişi sayısı (işleme değer katan temel fonksiyonlarda yer alan kişilerin sayısı), harcanan zaman ve birleşik kârların yaratılması 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

2.142 Aktife dayalı veya sermayeye dayalı dağıtım anahtarları, kontrollü işlemlere ilişkin olarak, kullanılan maddi veya gayrimaddi varlıklar veya sermaye ile yaratılan değer arasında kuvvetli bir ilişki olduğunda kullanılabilir. Birleşik kârların kullanılan sermayeye dayanarak dağıtımına ilişkin tartışma özeti için, bkz. 2.151 no'lu paragraf. Bir dağıtım anahtarının anlamlı olabilmesi için, işlemin tüm taraflarına tutarlı bir şekilde uygulanması gerekir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemine ilişkin aktif değerlemesi karşılaştırılabilirliği hususlarına ilişkin tartışma (kâr bölüşüm yöntemi açısından da geçerlidir.) için, bkz. 2.104 no'lu paragraf.

2.143 Kâr bölüşüm yönteminin en uygun yöntem olduğu hallerden biri, işlemin her bir tarafının değerli, özgün gayrimaddi katkılar sağladığı özellikli durumdur. Gayrimaddi varlıkların, hem tanımlanmasında hem de değerlemesinde güçlükler olabilmektedir. Gayrimaddi varlıkların tanımlanması güç olabilmektedir, zira değerli gayrimaddi varlıkların tümü yasal koruma ve tescile tabi tutulmaz ve muhasebe kayıtlarına girmez. İşleme dayalı kâr bölüşüm analizinin önemli bir parçası, her bir ilişkili işletme tarafından kontrollü işleme katkı için verilen gayrimaddi varlıkların belirlenmesi ve bunların göreceli değerlerinin tespitidir. Gayrimaddi varlıklara ilişkin kılavuz açıklamalar, bu Rehberin VI. Bölümünde yer almaktadır. Ayrıca bkz. VI. Bölümün ekinde yer alan örnekler ("Gayrimaddi Varlıklara İlişkin İlkelerin Gösterildiği Örnekler").

Maliyete dayalı dağıtım anahtarları

2.144 Maliyetlere dayanan bir dağıtım anahtarı, ilintili gider tahakkukları ile ilintili katma değer arasında güçlü bir ilişki tanımlanmasının mümkün olması durumunda elverişli olabilmektedir. Mesela pazarlama amaçlı gayrimaddi varlıkların değerinin reklamdan büyük ölçüde etkilendiği tüketici malları örneğindeki gibi, reklamın kayda değer pazarlama amaçlı gayrimaddi varlıklar oluşturması durumunda; pazarlama maliyetleri, distribütör-pazarlamacılar için uygun bir anahtar olabilir. Patent gibi önemli ticari gayrimaddi varlıkların geliştirilmesiyle ilgili bulunmaları halinde; Ar-Ge giderleri de, üreticiler açısından uygun olabilir. Ancak, örneğin her bir tarafın farklı değerli gayrimaddi varlıklarla 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 işlevlerinin temel faktör olduğu durumlarda; ücretler, anahtar olarak sıklıkla kullanılmaktadır.

2.145 Maliyete dayalı dağıtım anahtarları, basitlik avantajına sahiptir. Bununla birlikte, 6.142 no'lu paragrafta tartışıldığı üzere; alakalı giderler ve ilgili değer arasında güçlü bir korelasyon olması, her zaman söz konusu değildir. Maliyete dayalı dağıtım anahtarları ile ilgili muhtemel bir husus; bunların, maliyetlerin muhasebe sınıflandırmalarına karşı fazla duyarlı olabilmeleridir. Dolayısıyla; dağıtım anahtarının belirlenmesinde, hangi maliyetlerin dikkate alınacağının önceden açıkça saptanması ve dağıtım anahtarının taraflar itibariyle tutarlı biçimde belirlenmesi gerekir.

Zamanlama meseleleri

2.146 Bir diğer önemli husus, dağıtım anahtarının belirleyici unsurlarının (örn. varlıklar, maliyetler veya diğerleri) hesaba katılacağı ilgili zaman diliminin belirlenmesidir. Giderlerin ortaya çıkması ile değerin yaratılması arasında zaman farkının olabilmesi, güçlüklere neden olur; ayrıca hangi dönemin giderlerinin kullanılmasının gerektiğine karar verilmesi de kimi zaman zor olabilmektedir. Örneğin, maliyete dayalı bir dağıtım anahtarının kullanılması halinde; bazı durumlar için tek yıla ait giderlerin kullanılması uygun olurken, diğer bazı durumlarda cari yılın yanı sıra geçmiş yıllarda tahakkuk etmiş kümülatif giderlerin (uygun olduğu durumlarda, amortisman düşülerek) kullanılması uygundur. İçinde bulunulan durumun mahiyetine ve koşullarına göre; bu belirleme, kârların taraflar arasında bölüştürülmesi üzerinde önemli bir etki yaratabilir. Yukarıda 2.122- 2.123 no'lu paragraflarda da 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 yansıtacak şekilde ve güvenilirlikte gerçekleşmesini temin etmelidir.

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

2.147 Birleşik kârların bölüştürülmesi bakımından, yeterli güvenilirliği haiz karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler destek sağlamakta kifayetsiz kalıyor ise, emsallere uygunluğun tesis edilmesi veya test edilmesi bakımından güvenilir bir araç olabilecek içsel verilere ağırlık verilmelidir. Başvurulabilecek söz konusu içsel verilerin türleri; içinde bulunulan koşullara bağlıdır ve bu Kısımda, özellikle de 2.122-2.123 ve 2.138 no'lu paragraflarda belirtilen şartlara uygun olmalıdır. Çoğu kez bunlar mükellefin maliyet muhasebesi veya finansal muhasebe kayıtlarından çıkarılacaktır.

2.148 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 işleme dayalı kâr bölüşüm yönteminin uygulanmasında kullanılmak üzere bir "işleme dayalı" bilanço oluşturulmasına yönelik olarak mükellef tarafından 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 kontrollü işleme ilişkin olan giderleri gösteren hesaplar ile dağıtım anahtarının belirlenmesinde dışarıda tutulması gerekenlerin belirlenmesi gerekebilir. Hem dikkate alınan gider türünün (örn. ücretler, amortisman vb.), hem de herhangi bir giderin; eldeki işlemle mi yoksa mükellefin diğer işlemleri (örn. söz konusu kâr bölüşümüne konu olmayan diğer ürün gruplarına yönelik olan) ile mi ilgili olduğunu belirlemeye yönelik kriterlerin, işlemin tüm taraflarına tutarlı bir şekilde uygulanması gerekir. Net kârın aktif varlıklara oranlandığı durumlarda, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi bağlamında aktiflerin değerlenmesine ilişkin tartışma için, bkz. 2.104 no'lu paragraf; söz konusu tartışma, aktife dayalı bir dağıtım anahtarının kullanıldığı durumda işleme dayalı kâr bölüşümü bağlamında aktiflerin değerlenmesi bakımından da önem arz eder.

2.149 İçsel veriler, ayrıca dağıtım anahtarının maliyet muhasebesi sistemine dayalı olması (örn. işlem bazı safhalarında görev alan kişi sayısı, belirli görevlere ilişkin belirli çalışan gruplarının çalışma süresi, server (sunucu) sayısı, veri ambarı, perakende noktalarının yüzölçümü gibi unsurlar) durumunda da faydalı olabilmektedir.

2.150 İçsel veriler, taraflardan her birinin kontrollü işleme nispi katkılarının değerinin tespiti bakımından önem arz eder. Bu değerlerin tespiti, kontrollü işleme ilişkin ilgili tarafların ekonomik değer ifade eden tüm fonksiyonlarını, aktiflerini ve risklerini göz önünde bulunduran bir işlev analizine dayandırılmalıdır. Kârın, fonksiyonlar ile aktif ve risklerin kontrollü işleme olan değer katkılarının göreceli öneminin değerlendirilmesine dayandırılarak bölüştürüldüğü durumlarda; keyfiliğin sınırlandırılabilmesi için, bu değerlendirmenin güvenilir nesnel verilerle desteklenmesi gerekir. Değerli gayrimaddi varlıkların önemli katkılarının tanımlanmasına, önemli risklerin yüklenilmesine ve bu değerli gayrimaddi varlıklar ile önemli risklerin ortaya çıkmasına neden olan faktörlerin önemine, ilintisine ve ölçülmesine özel olarak dikkat edilmelidir.

2.151 Yukarıda tartışılmayan bir muhtemel yaklaşım da, birleşik kârların; kontrollü işlemde yer alan her bir ilişkili 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; böylelikle serbest piyasada faaliyet gösteriyor olsalar idi elde edeceklerine benzer getiri oranlarının katılımcılarca elde edilmesi beklenir. Ancak bu varsayım, gerçekçi olmayabilir; zira örneğin sermaye piyasalarında geçerli koşulları ve işlev analiziyle ortaya çıkabilecek ve işleme dayalı kâr bölüşümünde dikkate alınması gereken başkaca ilgili unsurları göz ardı edebilecektir.

D. İşleme dayalı kâr yöntemlerine ilişkin sonuç hükümleri

2.152 2.1-2.12 no'lu paragraflarda, içinde bulunulan koşullar itibariyle en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçimine ilişkin kılavuz açıklamalara yer verilmektedir.

2.153 Bu Rehberde tartışıldığı üzere, işleme dayalı net kâr marjı yönteminin kullanımına ilişkin, özellikle de 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 kaygısını taşımaktadır. 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. Bkz. 2.74-2.81 no'lu paragraflar (işleme dayalı net kâr marjı yöntemine uygulanacak karşılaştırılabilirlik standardı).

2.154 İşleme dayalı net kâr marjı yöntemlerinin kullanımının gerekli olabileceğinin burada kabulü, fiyatların oluşturulmasında bağımsız işletmelerce bu yöntemlerin uygulanacağına dair bir öneride bulunulduğu anlamına gelmemektedir. Her yöntem gibi, işleme dayalı net kâr marjı yöntemlerinin kullanımında da uygun karşıt düzeltmelerin hesaplanmasının mümkün olması önem arz eder; burada belirli bazı durumlarda karşıt düzeltmelerin, 3.9-3.12 no'lu paragraflarda belirtilen toplulaştırma prensipleriyle tutarlı olarak toplu bazda ele alınabileceği göz önünde bulundurulmalıdır.

2.155 İster geleneksel işlem yöntemiyle birlikte, ister tek başına uygulansın; bir vakanın belirli bir kısmına tatbik olunan bir işleme dayalı kâr yönteminin, emsallere uygunluk ilkesinin gereklerini karşılayıp karşılamadığının belirlenmesi hususunda her zaman dikkatli olunmalıdır. Söz konusu sorunun çözümüne en nihayetinde, 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 ulaşılabilecektir. Ayrıca burada belirtilen sonuç hükümleri, bu yöntemlerin uygulanmasından önce, ülkelerin yürürlükteki vergi sistemlerinin belirli bir uzmanlık düzeyine ulaşmış olacağını öngörmektedir.

III. Bölüm

Karşılaştırılabilirlik Analizi

A. Karşılaştırılabilirlik analizinin yapılması

3.1 Karşılaştırılabilirliğe ilişkin genel açıklamalar, I. Bölümün D Kısmında yer almaktadır. Karşılaştırma, tanımı gereği iki terimin incelenmesini gerektirir: Değerlendirmeye tabi kontrollü işlem ve potansiyel olarak emsal oluşturabilecek kontrol dışı işlemler. Karşılaştırılabilir işlemlerin araştırılması, karşılaştırılabilirlik analizinin sadece bir parçasıdır. Bu araştırmanın söz konusu analizle karıştırılmaması gerektiği gibi, ondan ayrı düşünülmesi de söz konusu olamaz. Potansiyel emsal niteliğindeki kontrol dışı işlemlere ilişkin bilgi arayışı ve karşılaştırılabilir işlemlerin tanımlanması süreci; vergi mükellefinin kontrollü işlemlerine ve ekonomik olarak ilgili karakteristiklerine veya karşılaştırılabilirlik faktörlerine ilişkin daha önceden yapılmış olan analize bağlıdır (bkz. I. Bölüm, Kısım D.1). Metodik ve tutarlı bir yaklaşım; analitik sürecin bütünü içinde belirli bir devamlılık veya bağlantı sağlayarak, kontrollü işlemin koşullarının ön analizinden potansiyel emsallerin belirlenmesine, transfer fiyatlandırması yönteminin seçimine ve nihayet incelemeye konu kontrollü 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 (bkz. 2.2 no'lu paragraf) 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 (bkz. 3.56 no'lu paragraf). Bilgilere ulaşma imkânlarının sınırlı olduğu ve emsal araştırmalarının külfetli olduğu bilindiğinden; bu eleme işlemi, emsallere ilişkin olası tüm kaynaklar üzerinde kapsamlı araştırmalar yapılması gerektiği anlamına

gelmemektedir. Ayrıca, uyum gayreti tartışmaları için, bkz. 3.80-3.83 no'lu paragraflar.

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 emsallerin 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, bkz. 3.36 no'lu paragraf. Belgelendirme yükümlülüklerine ilişkin genel bilgiler, bu Rehberin V. Bölümünde bulunmaktadır. Ayrıca bkz. IV. Bölüm ekinde yer alan "Karşılıklı Anlaşma Usulü kapsamında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının gerçekleştirilmesine ilişkin düzenlemeler (KAU PFA'ları)".

A.1 Temel işleyiş

3.4 Aşağıda, karşılaştırılabilirlik analizi yapılırken izlenebilecek temel işleyiş süreci tanımlanmaktadır. Bu süreç, iyi bir uygulama olarak kabul edilmekle birlikte, zorunlu tek seçenek değildir. Sonucun güvenilirliği, süreçten daha önemli olduğundan; güvenilir emsallerin belirlenmesini 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 test edilecek mali göstergenin seçimi (işleme dayalı kâr yöntemi uygulamasında) ile göz önünde bulundurulması gereken önemli karşılaştırılabilirlik unsurlarının belirlenmesi için incelemeye tabi kontrollü işlem(ler)in özellikle işlev analizi bağlamında anlaşılması.

4. Adım : Eğer varsa iç emsallerin gözden geçirilmesi.

5. Adım : Dış emsale ihtiyaç duyulduğu durumlarda göreceli güvenilirlikleri göz önüne alınarak, bunlara ulaşılmasına yönelik kaynakların belirlenmesi.

6. Adım : En uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçimi ve bu yönteme bağlı olarak, uygun mali göstergenin (örn. işleme dayalı net kâr marjı yöntemi için uygun net kâr göstergesi) belirlenmesi.

7. Adım : Potansiyel emsallerin tanımlanması: Kontrol dışı işlemlerin potansiyel emsal olarak kabul edilmesi için taşıması gereken temel özelliklerin 3'üncü adımda tanımlanan ilgili faktörlere bağlı ve I. Bölüm, Kısım D.1'de belirtilen karşılaştırılabilirlik faktörlerine uygun olarak belirlenmesi.

8. Adım : Gerekmesi halinde karşılaştırılabilirlik düzeltmelerinin belirlenerek yapılması.

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

3.5 Uygulamada, bu süreç doğrusal bir süreç değildir. Özellikle 5 ila 7'nci 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'nci 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, bkz. 3.82 no'lu paragraf.

A.2 Mükellefin koşullarının etraflı analizi

3.7 "Etraflı 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 kontrollü işlemlerinin

de koşullarının, özellikle de işlemin ekonomik koşullarının anlaşılmasına yardımcı olur (bkz. 1.110-1.113 no'lu paragraflar).

A.3 Kontrollü işlemlerin gözden geçirilmesi ve teste tabi tarafın seçimi

3.8 İncelemeye konu olan kontrollü işlem(ler)in gözden geçirilmesi; gerekli ise test edilecek tarafın belirlenmesini, mevcut duruma en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçimini ve uygulanmasını, test edilecek finansal göstergeyi (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 karma 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: a) Mal veya hizmetlerin teminine ilişkin bazı uzun vadeli anlaşmalar, b) Gayrimaddi varlıkların kullanımı ve c) Her bir ürün veya işlemin fiyatının ayrı ayrı belirlenmesinin anlamlı olmadığı, birbiriyle yakından ilişkili bir ürünler grubunun (örn. bir üretim hattındaki) 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. Bkz. IV. Bölüme ekli 26 no'lu örnek.

3.10 Mükellefin işlemlerinin toplulaştırılabileceği 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 (örn. kahve otomatları ve kahve kapsülleri veya yazıcı ve

kartuşlar gibi teçhizat ve bunların kullanımı için zorunlu tüketim malzemeleri). Benzer yaklaşımlar, farklı iş alanlarında görülebilir. Portföy yaklaşımları, karşılaştırılabilirlik analizinde ve emsallerin güvenilirliği araştırılırken göz önünde bulundurulması gerekebilen bir ticari stratejinin örneklerindendir. Ticari stratejiler konusunda bkz. 1.114-1.118 no'lu paragraflar. Öte yandan, 1.129-1.131 no'lu paragraflarda 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. Bkz. 2.84-2.85 no'lu paragraflar. Son olarak, yukarıda yer alan yorumlar; bir ÇUİ içindeki bir işletmenin aynı grubun bir başka şirketine kazanç sağlamak amacıyla emsalin altında kâr elde etmesinin kabul edilebilir olduğu, sonucu çıkarılacak şekilde yanlış anlaşılmamalıdır. Bkz. 1.130 no'lu paragraf.

3.11 İlişkili işletmeler arasında yapılan bazı müstakil işlemlerin, koşullarının emsaline uygun olup olmadığının belirlenmesi amacıyla birlikte ele alınması gerekirken, bu tür işletmeler arasındaki diğer bazı toplu işlemlerin ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekebilir. Bir ÇUİ, 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, bununla birlikte malların satış fiyatları, beraberinde bir takım yan hizmetleri 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 toplamda tüm paket için transfer fiyatlandırmasını emsallere uygunluk bakımından değerlendirmelidir.

3.12 Kontrol dışı işlemlerde bile paket anlaşmalar, iç hukuk veya uluslararası vergi anlaşmaları (çifte vergilendirme anlaşmaları gibi) açısından farklı vergi düzenlemelerine tabi 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 anlaşmaları, bağımsız işletmeler arasındaki benzer nitelikli anlaşmaları analiz ediyormuş gibi incelemelidirler.

Mükellefler, paket anlaşmanın uygun transfer fiyatlandırmasını yansıttığını göstermeye hazırlıklı olmalıdır.

A.3.2 Kasıtlı mahsuplar

3.13 Kasıtlı mahsup işlemi, ilişkili işletmelerin bilinçli biçimde kontrollü 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 gerçekleşir. Bu işletmeler, her birinin edindiği faydanın karşı tarafa sağladığı faydayla tamamen veya kısmen ödendiği, dolayısıyla vergi yükümlülüğünün değerlendirilmesinde yalnızca işleme ilişkin net kazancın veya kaybın (eğer varsa) göz önünde bulundurulması gerektiğini savunabilirler. 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 işletmeler 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 (örn. üretiminde kullanılacak olan hammaddeler 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 menfaatlerin dengelenmesini sağlayan genel bir hesaplaşma düzenlemesine kadar geniş bir çeşitlilik gösterebilmektedir. Bağımsız işletmeler, sağlayacakları kazanç önceden belirlenip bu konuda önceden bir sözleşme düzenlenmedikçe, bu ikinci tür mahsup düzenlemelerine genellikle girmemektedirler. Yoksa bağımsız işletmeler normalde tahsilat ve ödemelerinin birbirlerinden bağımsız bir nakit akışı içinde gerçekleşmesini ve normal ticari alışverişten kaynaklanan kâr ve zararların muhasebeleştirilmesini tercih edeceklerdir.

3.15 Kasıtlı mahsupların yapılmasının kabul edilmesi, vergisel perspektiften kontrol altındaki işlemler için transfer fiyatlarının emsallere uygunluk ilkesiyle uyumlu olması yönündeki temel gerekliliği değiştirmemektedir. İlişkili işletmeler arasında kasıtlı olarak iki veya daha fazla işleme uygulanan mahsuplaşmaların mevcudiyetinin gösterilmesi ve mahsuplaşmaları da dikkate alarak işlemlerin gerçekleştiği koşulların emsallere uygunluk ilkesiyle uyumlu olduğunu kanıtlanması (veya konuya ilişkin önemli ölçüde destekleyici bilgiye sahip olunduğunun ve işleme ilişkin yeterli analizlerin

yapıldığının gösterebileceğinin bildirilmesi) mükellefler açısından 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 no'lu paragraflardaki tartışma göz önüne alınmalıdır. Farklı ulusal vergi sistemlerinde mahsuplaşmalara ilişkin farklı vergi uygulamaları veya iki taraflı bir vergi anlaşmasında ödemelere ilişkin farklı uygulamalar nedeniyle ilişkili işletmeler arasındaki uluslararası işlemlere ilişkin mahsuplaşmaların koşulları, bağımsız işletmeler arasında yurtiçi işlemlere ilişkin mahsuplaşmalarla tam olarak uyumlu olmayabilir. Örneğin stopaj vergisi, telif ücretlerinin satış tahsilatlarına mahsubunu karmaşık hale getirebilir.

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

A.3.3 Test edilecek tarafın seçimi

3.18 II. Bölümde açıklandığı üzere maliyet artı, yeniden satış fiyatı veya işleme dayalı net kâr marjı yöntemlerinden birisi uygulanırken, 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 analizinin söz konusu olduğu 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 varlıkları kullanmak ve B tarafından belirlenen teknik şartnameleri takip etmek durumunda olsun. P1 işleminde A Şirketi, sadece basit işlevleri yerine getirmekte, işleme ilişkin herhangi değerli ve özgün katkı yapmamaktadır. Bu durumda P1 işleminde 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 varlıklarla P2 ürünlerini ürettiğini, B'nin ise bu

ürünler için distribütör olduğunu varsayalım. Bu P2 işleminde B, basit fonksiyonları yerine getirmekte ve işleme ilişkin herhangi değerli ve özgün katkı yapmamaktadır. Bu durumda da P2 işlemi için test edilen tarafı B olacaktır.

A.3.4 Kontrollü işlemlere ilişkin bilgiler

3.20 Sürecin şartlarına en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçilmesi ve uygulanması için, incelenmekte olan kontrollü işleme dair karşılaştırılabilirlik faktörlerine ilişkin olarak ve özellikle de yabancı ilişkili işletme(ler) dâhil kontrollü işlemin tüm taraflarının üstlendiği fonksiyon, varlık ve risk bilgilerine ihtiyaç duyulmaktadır. Özellikle, tek taraflı yöntemler (II. Bölümde ayrıntılı olarak tartışılan maliyet artı, yeniden satış fiyatı ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemi gibi) sadece işlemin taraflarından birisi (3.18 ve 3.19 no'lu paragraflarda tartışıldığı üzere test edilen taraf) için mali gösterge veya kâr düzeyi göstergesinin incelenmesini gerektirdiğinden, kontrollü işlemin doğru bir şekilde tanımlanıp, en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçilmesi için, kontrollü işlemin karşılaştırılabilirlik faktörlerine ve özellikle de test edilmeyen tarafın işlev analizine ilişkin bazı bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır.

3.21 Durumun gerektirdiği koşullar açısından, 2.1-2.12 no'lu paragraflardaki açıklamalar doğrultusunda 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 tanımlayarak kâr bölüşümü yönteminin uygunluğunu göstermeye yarayacak beş karşılaştırılabilirlik unsuruna ilişkin bilgilerin yanı sıra, 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 bölüşümünü hesaplamak için gerekli mali veriler dâhil olmak üzere, işlemin tarafı ilişkili yabancı işletmeye ait gerekli bilgileri vergi idarelerine sağlamaya hazır olması gerekecektir. Bkz. V. Bölüm.

3.22 2.1-2.12 no'lu paragraflarda yer alan açıklamalar doğrultusunda belirlenen en uygun transfer fiyatlandırması yöntemi, mevcut durum ve koşullar itibariyle tek taraflı bir yöntem olduğunda; 3.20 no'lu paragrafta 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 birisiyse ve teste tabi taraf yabancı işletme ise; seçilen yöntemi yabancı işletmeye güvenilir bir şekilde uygulayabilmek ve teste tabi olmayan tarafın ülkesindeki vergi idaresinin test edilen yabancı işletmeye 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 yerli bir mükellef olduğunda; vergi idaresinin, ülke bazlı veya ana dosya raporlama gerekliliklerinin bir parçası olarak, ilişkili yabancı işletmeye ait mali bilgilere ihtiyaç duyması için genelde bir neden bulunmamaktadır (Bkz. V. Bölüm).

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, bu tür bilgilerin toplanması, mükelleflerin kendilerine ilişkin bilgilerin toplanması esnasında mevcut olmayan 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 kontrollü işlemle karşılaştırılabilir nitelikte olan işlemdir. Kontrol dışı işlem, kontrollü işlemin bir tarafı ile ilişkisiz bir taraf (iç emsal) arasındaki veya her ikisi de kontrollü işlemin tarafı olmayan ilişkisiz iki taraf (dış emsal) arasındaki karşılaştırılabilir bir işlem olabilir.

3.25 Bir mükellefin kontrollü işlemleri ile aynı veya başka bir ÇUİ grubu üyesi tarafından yürütülen kontrollü 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 kontrollü 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 bir iştirakin sermayesine katılımının olup olmadığı ve grup içi işlemlerin fiyatlandırılmasında bir etkisinin bulunup bulunmadığı ile bunu fiilen kullanıp kullanmadığı gibi çok sayıda faktöre bağlıdır.

A.4.2 İç emsaller

3.27 3.4 no'lu paragrafta tanımlanan tipik sürecin 4. Adımı, hâlihazırda var olan iç emsallerin gözden geçirilmesidir. İç emsaller, dış emsallere göre incelenmekte olan işlemle daha yakın ve doğrudan ilişki halinde olabilirler. İç emsal ve kontrollü işlem için benzer muhasebe standartları ve uygulamaları geçerli olacağından mali analiz, daha kolay ve 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 değildir ve bir mükellef ile ilişkisiz bir taraf arasındaki herhangi bir işlemin, aynı mükellef tarafından yürütülen kontrollü işlemler açısından güvenilir bir emsal teşkil etmesi her zaman için geçerli bir durum olamaz. İç emsallerin (eğer var ise), karşılaştırılabilirliğin beş faktörünü dış emsallerle aynı şekilde yerine getirmesi gerekir (bkz. 1.33-1.118 no'lu paragraflar). Karşılaştırılabilirlik düzeltmelerine ilişkin kılavuz açıklamalar, iç emsallere de teşmil edilebilir (bkz. 3.47-3.54 no'lu paragraflar). 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 kullanılabilecek çok sayıda bilgi kaynağı mevcuttur. Bu Kısımda 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 (bkz. 3.27-3.28 no'lu paragraflar).

A.4.3.1 Veri tabanları

3.30 Yaygın olan bir bilgi kaynağı, şirketlerin ilgili idari organlara gönderdikleri muhasebe hesap bilgilerini edinip bir araya toplayan ve 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, vakanın mahiyetine ve şartlarına göre en güvenilir bilgi kaynağı da olabilirler.

3.31 Ticari veri tabanlarına erişimde birtakım sorunlara sıklıkla rastlanmaktadır. Her ülkede faaliyetteki şirketler hakkında aynı miktarda kamuya açık bilgi bulunmadığından, kamuya açık bilgilere dayanan bu ticari veri tabanları tüm ülkeler için elverişli değildir. Öte yandan, bunlara erişim mümkün olduğunda da, bunlar ülkedeki faal tüm şirketler açısından aynı tür bilgileri içermeyebilir; nitekim belgelendirme ve raporlama gereklilikleri şirketin yasal yapısına ve borsada kayıtlı olup olmamasına göre değişiklik gösterebilir. Bu veri tabanları transfer fiyatlandırması amaçlı olarak derlenip sunulmadığından, 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 nadiren ulaşılabilir olmaktadır. İşleme dayalı olmayan üçüncü kişi verilerinin kullanımına ilişkin tartışma için, bkz. 3.37 no'lu paragraf.

3.32 İç emsallerin mevcut olduğu durumlarda olduğu gibi farklı kaynaklardan güvenilir bilgi edinmenin mümkün olması halinde, ticari veri tabanlarının kullanımına gerek olmayabilir. Ticari veri tabanları kullanılıyorsa, bu nesnel biçimde olmalı ve bunların güvenilir emsal bilgilerin teminine hizmet etmesi için her türlü 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, yalnızca ticari veri tabanı kullanılarak bir karşılaştırılabilirlik analizi yapılması 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. Bunun anlaşılması bakımından, 3.80-3.83 no'lu paragraflardaki mükellefler üzerinde oluşturulan maliyet ve uyum yüküne yönelik tartışmalar gözden geçirilmelidir.

3.34 Bazı danışmanlık firmaları tarafından geliştirilen ve kullanıma sokulan tescilli veri tabanları da mevcuttur; bunlar, 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 fiyatlandırması uygulamalarına dayanak olarak tescilli veri tabanlarını kullandığında; vergi idaresince veri tabanına erişim, mükellefin sonuçlarını gözden geçirmek için şeffaflık gerekçesiyle talep edebilir.

A.4.3.2 Yabancı kaynaklı veya yerli olmayan emsaller

3.35 Mükellefler, emsal araştırmasını her zaman ülke düzeyinde yapmazlar (örn. yerel düzeyde yeterli veri mevcut olmadığında ve/veya bir ÇUİ'nin çeşitli şirketleri için karşılaştırılabilir işlev analizleri mevcut olduğunda uyum maliyetlerini düşürmek için). Yerli olmayan emsaller, sadece yerli olmamaları nedeniyle otomatik olarak reddedilmemelidir. Yerli olmayan emsallerin güvenilir olup olmadığının belirlenmesi, vaka bazında ve beş karşılaştırılabilirlik faktörüne ne ölçüde cevaz verdiklerine göre yapılmalıdır. Emsallere yönelik bir bölgesel araştırmanın dünyanın belli bir bölgesinde faaliyet göstermekte olan bir ÇUİ grubunun çok sayıda ilişkili işletmesi tarafından kullanılıp kullanılamayacağı, bu iştiraklerin her birinin faaliyetlerini yürütürken tabi olduğu özel koşullara bağlıdır. Piyasa farklılıkları ve birden fazla ülkeyi kapsayan analizler için, bkz. 1.112-1.113 no'lu paragraflar. Başka bir takım güçlükler de, muhasebe standartları arasındaki farklılıklardan kaynaklanabilmektedir.

A.4.3.3 Mükelleflere açık olmayan bilgiler

3.36 Vergi idarecileri, diğer mükelleflere yönelik incelemelerden veya diğer kaynaklardan elde ettikleri ve mükellefe açık olmayan bazı bilgilere sahip olabilirler. Bununla birlikte, vergi idaresinin, mükellefe kendi pozisyonunu savunmasına yeterli ölçüde imkân sağlayacak ve mahkemelerin etkin bir yargısal denetim yapmasını temin edecek şekilde, verileri yerel mahremiyet gerekliliğinin sınırları içerisinde ortaya koyamadığı sürece, söz konusu verilere dayanarak uygulayacağı transfer fiyatlandırması yöntemi adil olmayacaktır.

A.4.4 İşleme dayalı olmayan üçüncü taraf verilerinin kullanımı

3.37 Transfer fiyatlandırması yöntemlerinin işlem odaklılığı ve mükellefin kontrollü işlemlerini bir bütün olarak ele alması ihtimali gibi hususlar 3.9-3.12 no'lu paragraflarda tartışılmaktadır. Burada sorulabilecek bir başka soru,

işleme dayalı olmayan üçüncü taraf verilerinin bir mükellefin kontrollü işlemleri (veya 3.9-3.12 no'lu paragraflarda belirtilen açıklamalar uyarınca, tutarlı biçimde bir araya toplanan işlemler dizini) açısından güvenilir bir emsal olup olamayacağıdır. Uygulamada, genellikle; ulaşılabilir üçüncü taraf verileri, uygulanan muhasebe standartlarına göre şirket genelinde veya alt birim düzeyinde toplu verilerdir. Bu tür işleme dayalı olmayan üçüncü taraf verilerinin, mükellefin kontrollü işlemleri veya 3.9-3.12 no'lu paragraflardaki açıklamalar uyarınca tutarlı biçimde bir araya toplanan işlemler dizini açısından güvenilir bir emsal olup olamayacağı; özellikle, üçüncü tarafın kayda değer şekilde farklı işlemler gerçekleştirip gerçekleştirmediğine bağlıdır. Gruplandırılmış veriler mevcut ise bunlar, gruplandırılmamış şirket geneline ait verilerden daha iyi emsaller sunabilmektedir; nitekim gruplandırılmış veriler, harcamaların gruplar itibariyle dağılımına ilişkin soru işaretlerine yol açmakla birlikte daha işlem odaklıdırlar. Öte yandan, emsallere yansıyan faaliyetlerin mükellefin kontrollü işlemler dizinine karşılık geldiği belli durumlarda; şirket geneline ait üçüncü taraf verileri, üçüncü taraf gruplandırılmış verilerden daha iyi emsaller sağlayabilirler.

A.4.5 Geçerli emsallere ulaşmada sınırlar

3.38 Potansiyel emsallerin belirlenmesi, en güvenilir verilerin bulunması amacıyla ve bunların her zaman mükemmel olmayacağı bilinciyle gerçekleştirilmelidir. Örneğin, ilişkisiz işlemler, belli piyasa ve sektörlerde nadiren 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 kapsamının genişletilmesi olabilir. Bu farklı seçenekler arasında yapılacak tercih, durumun şartlarına ve özellikle analizin güvenilirliğine ilişkin beklenen karşılaştırılabilirlik kusurlarının büyüklüğüne bağlı olacaktır.

3.39 Tarafların her birinin işleme katkılarının özgün ve değerli gayrimaddi varlık şeklinde olması nedeniyle, (bkz. 2.115 no'lu paragraf) karşılaştırılabilir veri olmaması örneğinde olduğu üzere; 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 (bkz. 2.2 no'lu paragraf).

A.5 Potansiyel emsallerin seçimi ve 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 kontrollü işlemle karşılaştırılabilecek olan birkaç üçüncü tarafın işlemleriyle ilgili 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 (örn. 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 (bkz. 3.24-3.39 no'lu paragraf). Ayrıca "indirgemeli" yaklaşım, tüm durumlar ve tüm yöntemler için uygun olmayıp; bu Bölümde yer alan tartışma, 2.1-2.12 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 kriterleri: İşlemin

büyüklüğünün mutlak değeri veya tarafların faaliyetleri içindeki payı, satıcı ve alıcının göreceli rekabet pozisyonunu, dolayısıyla da karşılaştırılabilirliğini etkileyebilir.

- Gayrimaddi Varlıkların Değeri/Toplam Net Varlıklar Değeri oranı veya Ar-Ge/Satışlar oranı gibi gayrimaddi varlıklara ilişkin kriterler: 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 başvurulabilir.

- İlgili olması durumunda, ihracat satışlarının (Yurt Dışı Satışlar/Toplam Satışlar) önemine ilişkin kriterler.

- İlgili olması durumunda stokların mutlak veya nispi değerine ilişkin kriterler.

- Yeni başlayan şirketler, iflas etmiş şirketler vb. gibi uygun bir karşılaştırmaya müsait olmayan özel durumlardaki üçüncü tarafların inceleme dışında bırakılmasına ilişkin kriterler.

Seçim kriterlerinin 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, "yap-boz"a daha uygun ve şeffaf oluşudur. Bu yaklaşım ayrıca, gözden geçirmenin sürece ve göz önüne alınan kriterlere yoğunlaşması nedeniyle daha kolay doğrulanabilmektedir. Öte yandan; "indirgemeli" yaklaşımının sonuçlarının kalitesi, kullanılmakta olan araştırma araçlarının kalitesine (örn. 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 münhasıran kullanılmazlar. Tipik bir "indirgemeli" yaklaşımda kamuya açık veri tabanlarının araştırılmasının yanı sıra salt

indirgemeli yaklaşım takip edildiğinde, örneğin farklı bir endüstri kodunda yer alması gibi nedenlerle incelemeye dâhil edilmeyecek olan bilinen rakipler gibi üçüncü taraflar (veya incelemeye konu mükellefin işlemlerine potansiyel olarak emsal olabilecek işlemleri yürütmekte olan üçüncü taraflar) da incelemeye dâhil edilir. Bu tür durumlarda "eklemeli" yaklaşım, "indirgemeli" yaklaşıma dayanarak yapılan araştırmayı geliştirmeye yönelik bir araç olarak işlev görür.

3.46 Potansiyel emsalleri belirlemekte izlenen süreç, karşılaştırılabilirlik analizinin en önemli unsurlarından biridir ve şeffaf, sistematik ve doğrulanabilir olmalıdır. Özellikle, seçim kriterlerinin 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 yapılabilecekler oldukça fazladır. 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 kontrol edecek kişinin (mükellef veya vergi idaresi), izlenen sürece ilişkin bilgilere ve aynı veri kaynaklarına erişimine de bağlı olabilir. Emsallerin belirlenmesi sürecinin belgelendirilmesi konuları, V. Bölümde 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. Karşılaştırılabilir olmak; karşılaştırılmakta olan durumlar arasındaki (eğer varsa) hiçbir farklılığın, kullanılan yöntem itibariyle incelenmekte olan şartları kayda değer biçimde etkilememesi veya bu tür farklılıkların etkilerini ortadan kaldıracak makul ölçüde güvenilir düzeltmelerin yapılabilmesi anlamına gelmektedir. Karşılaştırılabilirlik düzeltmelerinin belirli bir alanda uygulanıp uygulanmayacağı (ve uygulanacaksa hangi düzeltmelerin uygulanacağı), C Kısmında yer alan maliyet ve uyum yükümlülükleri tartışmalarının ışığında değerlendirilmesi gereken bir konudur.

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 önemli miktardaki işlemleri dışarıda tutmak amacıyla mali verilerin bölünmesi; sermaye, fonksiyonlar, varlıklar, riskler itibariyle farklılıklara yönelik düzeltmeler sayılabilir.

3.49 Değişkenlik gösteren alıcılar hesabı, satıcılar hesabı ve stokların düzeylerini yansıtmak üzere, bir net işletme sermayesi düzeltmesi örneği III. Bölümün 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 düzeyinin geliştirilmesinin öngörülmesi gerekir. Öte yandan, kontrol edilen ve kontrol dışı tarafların göreceli işletme sermayeleri arasındaki önemli düzeydeki farklılık, potansiyel emsallerin karşılaştırılabilirlik özelliklerinin daha fazla sorgulanması sonucunu doğurabilir.

A.6.2 Karşılaştırılabilirlik düzeltmelerinin amacı

3.50 Karşılaştırılabilirlik düzeltmeleri, ancak ve sadece sonuçların güvenilirliğini artıracak ise kullanılmalıdır. Bu hususta değerlendirme; düzeltme yapılması düşünülen farklılığın önemi, düzeltmeye konu verilerin kalitesi, düzeltmelerin amacı ve düzeltme için başvurulacak yaklaşımın güvenilirliği gibi önemli unsurları içerir.

3.51 Karşılaştırılabilirlik düzeltmelerinin sadece karşılaştırmada önemli bir etki yaratacak farklılıklar için uygun olduğu vurgulanmaya değerdir. Mükellefin kontrollü 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 emsal olma düzeyinin yeterli olmadığını gösterebilir.

3.52 Düzeltmelerin her zaman netice vereceğinin garantisi yoktur. Örneğin; muhasebe standartları arasında da çözümlenmesi güç önemli farklılıkların mevcut olması durumunda, alıcılar hesapları arasındaki farklılıklara yönelik bir düzeltme çok da faydalı olmayacaktır. Öte yandan; karmaşık düzeltmeler, kimi zaman karşılaştırılabilir işlemlere ilişkin araştırma sonuçlarının "bilimsel", güvenilir ve kesin olduğuna yönelik yanlış bir izlenim yaratmak amacıyla yapılmaktadır.

A.6.3 Uygulanan düzeltmenin güvenilirliği

3.53 Net İşletme (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. Yapılması gereken düzeltmeler, sadece karşılaştırılabilirliği iyileştirmesi beklenenlerdir.

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 görülmesinin nedenlerine, nasıl hesaplandıklarına, her bir emsal için sonuçları nasıl değiştirdiğine ve karşılaştırılabilirliği nasıl geliştirdiğine bağlı bulunabilir. Karşılaştırılabilirlik düzeltmelerinin belgelenmesine ilişkin konular, V. Bölümde tartışılmaktadır.

A.7 Emsal fiyat aralığı

A.7.1 Genel olarak

3.55 Bazı durumlarda; emsallere uygunluk ilkesi, en güvenilir değeri belirleyen tek bir rakama (örn. 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 farklar, 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 gerçekleştiren birbirinden bağımsız işletmelerin, belirli bir 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, bunların elenmesi gerekir.

3.57 Daha düşük karşılaştırılabilirlik düzeyi olan noktaları dışarıda bırakmaya yönelik çaba sarf edildiğinde elde edilen sonuç; emsallerin seçimi için kullanılan süreç ile emsallere ilişkin bilgilerin sınırlılığı veriyken, bazı karşılaştırılabilirlik hatalarının belirlenemediği ve/veya ölçümlenemediği ve bu nedenle de düzeltme uygulanamamış bir rakam aralığı olabilmektedir. Bu tür durumlarda, rakam aralığı çok sayıda gözlemi kapsamakta ise; aralığı daraltacak merkezi eğilimleri (örn. kartiller arası dilimler veya diğer yüzdesel dilimler 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 farklı 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 bir aralık, kabul edilebilir bir emsal değer rakamlar aralığının tanımlanmasında potansiyel olarak kullanılabilecektir. Bu aralıklara ait veriler, örneğin, aralıklar örtüştüklerinde, ya da bunlar örtüşmediği zaman uygulanan yöntemlerin doğruluklarının yeniden gözden geçirilmesinde, emsal değer aralıklarının daha doğru bir biçimde tanımlanması bakımından faydalı olabilecektir. Çoklu yöntemlerin uygulanmasından elde edilen aralıkların kullanımına yönelik genel geçer bir kural belirlemek mümkün değildir; zira bunların uygulanmasından elde edilen sonuçlar, aralıkların belirlenmesinde kullanılan yöntemlerin göreceli güvenilirliğine ve bu yöntemlerin uygulanmasında kullanılan bilgilerin kalitesine bağlı olacaktır.

3.59 En uygun yöntemin (veya bazı durumlarda birden fazla yöntemin; bkz. 2.12 no'lu paragraf) uygulanması bir rakam aralığı oluşturduğunda; bu aralık içerisindeki noktalar arasında oluşacak büyük miktarda bir sapma, bazı noktaların oluşturulmasında kullanılan verilerin aralık içindeki diğer noktaların oluşturulmasında kullanılan verilerden daha az güvenilir olduğunu veya bu sapmanın düzeltme gerektiren karşılaştırılabilir verilerin niteliklerinden kaynaklanabileceğini gösterebilir. Bu tür durumlarda, bu noktaların emsal fiyat aralığında yer almaya uygun olup olmadıklarının değerlendirilmesi için daha yakından analiz edilmesi gerekebilir.

A.7.2 Aralıktaki en uygun noktanın seçimi

3.60 Şayet kontrollü işlemin ilgili koşulları (örn. fiyat veya marj) emsal değer aralığında ise, herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek yoktur.

3.61 Kontrollü işlemin ilgili koşulları (örn. fiyat veya marj) vergi idaresi tarafından ortaya konulan emsal değer aralığının dışında kalmakta ise, mükellefe kontrollü işlemin koşullarının emsallere uygunluk ilkesine uymakta olduğunu ve sonuçlarının emsal değer aralığında olduğunu (diğer bir deyişle emsal aralığının vergi idaresi tarafından ortaya konulandan farklı olduğunu) göstermek için gerekçeli açıklama hakkı verilmelidir. Mükellefin kabul edilebilir bir gerekçe ortaya koyamaması halinde; vergi idaresinin, kontrollü işlemin koşullarının düzeltilmesine esas alacağı emsal değer aralığındaki noktayı belirlemesi gerekmektedir.

3.62 Noktanın belirlenmesinde; aralığın göreceli olarak eşit ve büyük ölçüde güvenilir sonuçlar içerdiği durumda, aralık içinde yer alan herhangi bir noktanın emsallere uygunluk ilkesini sağladığı öne sürülebilir. 3.57 no'lu paragrafta tartışıldığı üzere karşılaştırılabilirliğe ilişkin kusurların mevcudiyeti halinde, bilinmeyen veya ölçülemeyen karşılaştırılabilirlik kusurlarından kaynaklanabilecek hata riskini en aza indirmek için, bu noktayı belirlerken merkezi eğilim ölçüleri (veri setinin özel niteliklerine bağlı olarak, örn. medyan, ortalama veya ağırlıklı ortalama gibi) kullanılabilir.

A.7.3 Aşırı uçlardaki sonuçlar: karşılaştırılabilirlik Değerlendirmeleri

3.63 Aşırı uçlardaki sonuçlar, zararlar veya olağandışı biçimde yüksek kârlar olabilir. Aşırı sonuçlar, seçilen yöntemde göz önüne alınan mali göstergeleri (örn. yeniden satış fiyatı yönteminde brüt kâr veya işleme dayalı net kâr marjı yönteminde net kâr göstergesi gibi) etkileyebilir. Bu tür sonuçlar, normalin altında olmakla birlikte yine de istisnai durumları yansıtabilen istisnai kalemler gibi diğer kalemleri de etkileyebilir. Potansiyel emsallerin bir veya daha fazlası aşırı sonuçlar içerdiğinde, bu tür sonuçların nedenlerinin anlaşılması için daha fazla inceleme yapılması gerekebilir. Bunun nedeni bir karşılaştırılabilirlik kusuru veya normal şartlarda karşılaştırılabilir üçüncü taraf olabilecek bir işletmenin olağanüstü koşulları olabilir. Aşırı bir sonuç, sadece önerilen emsale ilişkin sonuçların diğer emsal önerilerinin gözlenen sonuçlarından çok farklı olmasına göre değil, daha önce gözden kaçmış önemli bir karşılaştırılabilirlik kusurunun açığa çıkarılmasıyla da önlenebilir.

3.64 Bağımsız bir işletme, gelecekteki kârlara ilişkin makul bir beklentisi olmadıkça zarar doğuran faaliyetlere devam etmeyecektir (bkz. 1.129-1.131 no'lu paragraflar). Özellikle basit veya düşük riskli fonksiyonların, uzun vadeli kayıplar yaratması beklenmemektedir. Ancak bu durum, zarar doğurucu işlemlerin asla emsal olamayacağı anlamına gelmez. Genel olarak, ilgili tüm bilgiler kullanılmalıdır; zarar eden emsallerin dâhil edilmesi veya dışarıda bırakılması hususunda herhangi baskın bir kural olmamalıdır. Aslında, ilgili şirketin karşılaştırılabilirlik statüsünü belirlemesi gereken mali sonuçları değil, içinde bulunduğu durum ve koşullardır.

3.65 Genel olarak; kontrol dışı işlemin zarar içermesi, onun emsal olarak kabul edilip edilmeyeceğine ilişkin karar verilmesine yönelik incelemenin derinleştirilmesini tetiklemelidir. Zarar içeren işlemlerin/işletmelerin emsaller listesinden çıkarılmasını gerektiren koşullar; zararların normal işletme koşullarını yansıtmadığı ve üçüncü tarafların maruz kaldığı zararların, mükellefin kontrollü işlemlerindekiyle karşılaştırılamayacak bir risk düzeyini yansıttığı durumları içerir. Ezcümle, karşılaştırılabilirlik analizi şartlarını yerine getiren zarar içeren emsaller, sadece zarar gerekçesi ile reddedilmemelidir.

3.66 Diğer potansiyel emsallere oranla anormal derecede yüksek kâr getirisi olan potansiyel emsaller için de benzer araştırmalar yapılmalıdır.

B. Karşılaştırılabilirlikte zamanlama konuları

3.67 Karşılaştırılabilirlikte; başlangıç zamanı, karşılaştırılabilirlik faktörleri ile karşılaştırılabilirlik analizinde kullanılan karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlere ilişkin bilgi toplanması ve üretilmesi gibi unsurlara ilişkin zamanlama konuları söz konusudur. Transfer fiyatlandırması belgelendirme gereksinimleri bağlamında, zamanlama konularına ilişkin hususlar için, bkz. V. Bölümün 5.27 ve 5.36 no'lu paragrafları.

B.1 Başlangıç zamanı

3.68 Esas itibariyle, kontrollü 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 kontrollü işleminin 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, bu noktada makul bir çabayla elde edilebilecek bilgiler ışığında emsallere uygunluk ilkesine uymak için gereken çabayı sergilediklerini göstermek üzere, öncel (ex-ante) şekilde transfer fiyatlandırması belgeleri oluşturabilirler (Bundan böyle "emsallere uygun fiyat belirleme" yaklaşımı olarak adlandırılacaktır.). Bahsi geçen bilgiler; sadece geçmiş yıllara ait karşılaştırılabilir işlemlere ilişkin bilgileri değil, aynı zamanda söz konusu geçmiş yıllar ve kontrollü işlemin gerçekleştiği dönem arasında ortaya çıkmış olması muhtemel ekonomik durum ve piyasa şartlarındaki değişikliklere ilişkin bilgileri de kapsamaktadır. Aslında, karşılaştırılabilir koşullar altındaki bağımsız taraflar, fiyatlama kararlarını sadece tarihi verilere dayandırmayacaklardır.

3.70 Kimi zaman da mükellefler, kontrollü işlemlerinin emsallere uygunluk ilkesine uyumlu olduğunu göstermek amacıyla, ardıl (ex-post) şekilde, bu işlemlerin fiili sonuçlarını teste tabi tutarlar (Bundan böyle "emsallere uygunluk sonuç testi" yaklaşımı olarak adlandırılacaktır.). Bu tür bir test, genellikle dönem sonunda vergi beyannamesi hazırlama sürecinin bir parçası olarak gerçekleşmektedir.

3.71 Hem "emsallere uygun fiyat belirleme", hem "emsallere uygunluk sonuç testi" yaklaşımı, hem de bu iki yaklaşımın kombinasyonları, OECD üye ülkelerinde kullanılmaktadır. İki ilişkili işletme arasında, farklı yaklaşımların uygulandığı ve örneğin "emsallere uygun fiyat belirleme" yaklaşımında göz önünde bulundurulan piyasa beklentileri ile "emsallere uygunluk sonuç testi" yaklaşımında gözlemlenen fiili sonuçlar arasında uyumsuzluk olması gibi nedenlerle farklı sonuçların ortaya çıktığı bir kontrollü işlem gerçekleştiğinde, çifte vergilendirme konusu gündeme gelebilmektedir (bkz. 4.38 ve 4.39 no'lu paragraflar). 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 Başlangıçta öngörülemeyen durumlar için belirsizlik düzeyi yüksek değerleme

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 işlemin fiyatlandırılmasında, değerleme belirsizliğini dikkate almak için karşılaştırılabilir durumlardaki yaklaşımının ne olacağından hareketle çözülmelidir.

3.73 İşlem anında değerinin belirlenmesinde büyük belirsizlik bulunan gayrimaddi varlıkların emsaline uygun fiyatının belirlenmesiyle ilgili açıklamalar sunan 6.181-6.185 no'lu paragraflarda yer alan mantık, değerlemesiyle ilgili belirsizlikler bulunan diğer işlemlerde de kıyasen uygulanır. Buradaki temel soru; başlangıçtaki değerlemenin, emsallere uygunluk durumunda tarafların bir fiyat düzeltme mekanizmasına ihtiyaç duyacağı kadar belirsiz olup olmadığına veya değerdeki değişikliğin işlemin yeniden müzakeresine neden olacak kadar önemli olup olmadığının belirlenmesine ilişkindir. Böyle bir durumda, karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işleme ilişkin emsal fiyat üzerinde sonradan bir düzeltme yapılmasına dair bir hüküm veya yeniden gerçekleştirilen bir pazarlık, kontrole tabi işlem için vergi idaresince emsallere uygun fiyat belirlenmesi bakımından meşru zemin oluşturacaktır. Başlangıçtaki değerlemenin, emsal fiyat üzerinde sonradan yapılacak düzeltmeye yönelik bir hükmün uygulanmasına taraflarca ihtiyaç duyulmasına veya anlaşma şartlarının yeniden müzakeresine neden olacak kadar belirsiz olmadığı durumlarda ise, vergi idaresince böyle bir düzeltme yapılmasına gerek olmayacaktır; aksi durum, geriye bakış yoluyla gerçekleşmiş olaylar üzerinden yargıya varma gibi uygunsuz bir durumun oluşumuna sebebiyet verecektir. Sadece belirsizlik var diye, bağımsız işletmelerin nasıl bir tutum sergileyeceği veya aralarında nasıl bir anlaşmaya varacakları dikkate alınmadan, bir ardıl (ex-post) düzeltme yapılmamalıdır.

B.4 İşlemin yapıldığı yılı takip eden yıllara ilişkin veriler

3.74 İşlemin yapıldığı yılı takip eden yıllara ilişkin veriler de transfer fiyatlandırması analizi bakımından önem ifade edebilir, ancak güncel gerçekleşmiş verilerle geçmiş olaylar hakkında yargıya varılmasından kaçınılmasına özen gösterilmelidir. Örneğin, kontrol dışı işlemin belirli bir yöntemin uygulanmasında kullanılacak uygun bir emsal olup olmadığının belirlenmesine yönelik olarak; takip eden yıllara dair veriler, kontrol edilen ve kontrol dışı işlemlerin ürün yaşam evrelerinin karşılaştırılması bakımından faydalı olabilir. Tarafların işlemi takip eden yıllardaki uygulamaları, fiiliyattaki işlemin doğru bir şekilde belirlenmesi bakımından da önemlidir.

B.5 Çok yıllı veriler

3.75 Bir sistematik gereklilik olmamakla birlikte, bir karşılaştırılabilirlik analizinde çok yıllı verilerin incelenmesi uygulamada faydalıdır. Çok yıllı veriler, transfer fiyatlandırması analizine bir değer kattığında kullanılmalıdır. Çok yıllı analizin kapsadığı yılların sayısına ilişkin kural koyucu bir kılavuz düzenleme uygun olmayacaktır.

3.76 Kontrollü işlemi belirleyen durum ve şartları tam olarak kavramak için; gerek inceleme konusu dönem, gerekse önceki dönemlere ilişkin verilerin incelenmesi de genellikle yararlı olabilmektedir. Bu tür bilgilerin analizi, transfer fiyatının belirlenmesini etkilemiş olabilen (ya da etkilemiş olması gereken) hususların ortaya çıkması ile sonuçlanabilecektir. Örneğin, geçmiş yıllara ait verilerin kullanılması, bir mükellefin bir işlem ile ilgili olarak beyan ettiği zararın; benzer nitelikteki işlemlerdeki zararlar tarihçesinin bir parçası olup olmadığını veya izleyen yılda maliyetleri arttıran geçmiş bir yıldaki özel ekonomik koşulların sonucu olup olmadığını, ya da bir ürünün yaşam döngüsünün son evresinde bulunduğu gerçeğinin bir yansıması olup olmadığını gösterecektir. Böyle bir analiz, özellikle işleme dayalı kâr yöntemi uygulandığında faydalı olabilir. Zarar durumlarının incelenmesinde, çok yıllı verilerin kullanımının faydaları için, bkz. 1.131 no'lu paragraf. Çok yıllı veriler ayrıca, uzun vadeli anlaşmaların anlaşılmasını da kolaylaştırabilmektedir.

3.77 Çok yıllı veriler, ayrıca emsallerle ilgili faaliyet konuları ve ürün yaşam döngüleri üzerine bilgi toplama sürecinde de faydalı olacaktır. Faaliyet konuları ya da ürün yaşam döngülerine ilişkin farklılıklar, karşılaştırılabilirliğin belirlenmesinde değerlendirilmesi gereken transfer fiyatlandırması koşullarını önemli ölçüde etkileyebilmektedir. Önceki yıllara ilişkin veriler; karşılaştırılabilir türde bir işlem gerçekleştiren bağımsız bir işletmenin, karşılaştırılabilir ekonomik koşullardan karşılaştırılabilir biçimde etkilenip etkilenmediğini ya da daha önceki bir yılda var olan farklı koşulların, emsal olarak kullanılmasını engelleyecek biçimde fiyatını veya kârlılığını önemli ölçüde etkileyip etkilemediğini gösterebilmektedir.

3.78 Örneğin; incelenmekte olan kontrollü işlemin temel karşılaştırılabilirlik özellikleri itibariyle önemli bir sapmaya işaret etmesi muhtemel sonuçları ortaya çıkarmak, bazı hallerde ise emsalin reddedilmesine veya üçüncü taraf bilgilerindeki anormalliklerin tespitine hizmet etmek suretiyle çok yıllı veriler, üçüncü taraf emsallerin seçimi sürecine de katkı sağlayabilmektedir.

3.79 Çok yıllı verilerin kullanımı, mutlaka bunların ortalamasının kullanımını gerektirmemektedir. Ancak çok yıllı veriler ve ortalamalar, bazı durumlarda emsal aralığının güvenilirliğini güçlendirmek amacıyla kullanılabilir. İstatistiki araçlara yönelik bir tartışma için, bkz. 3.57-3.62 no'lu paragraflar.

C. Uyum sorunları

3.80 Karşılaştırılabilirlik analizlerinin sorgulanması ihtiyacı gündeme getirildiğinde karşılaşılan bir husus, muhtemel emsalleri belirlemek ve bu kapsamda ayrıntılı bilgi temin etmek için mükellefin katlanmak durumunda olacağı yük ve maliyetlerin büyüklüğüdür. Özellikle küçük ve orta ölçekli faaliyetler için, fakat aynı zamanda pek çok ülkede büyük miktarlarda kontrollü işlem yürüten ÇUİ'ler için de; bilgi maliyetinin önemli bir endişe kaynağı olabileceği bilinmektedir. 4.28 no'lu paragraf ve V. Bölümde açıkça ifade edildiği üzere, karşılaştırılabiliğin belgelenmesinin gerekleri makul bir şekilde yerine getirilmelidir.

3.81 Bir karşılaştırılabilirlik analizi yapılırken, tüm muhtemel temel bilgi kaynaklarının araştırılması gibi tam 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 oluşturmaya, takip etmeye ve gözden geçirmeye yönelik bir süreç geliştirmek, faydalı bir uygulamadır. Bu tür bir pratik yaklaşım, pragmatik risk değerlendirmesi stratejisi veya basiretli işletme yönetimi ilkesiyle uyumlu olacaktır. Uygulamada bu durum, bir mükellef için nispeten az önemli veya düşük miktarlar içeren kontrollü işlemleri destekleyici emsallere ilişkin bilgi edinmek için daha az çaba sarf etmenin makul olabileceği anlamına gelmektedir. İstikrarlı bir ortamda gerçekleştirilen ve temel özellikleri genellikle benzer veya aynı kalan basit işlemler için ayrıntılı karşılaştırılabilirlik analizi (işlev analizi dâhil), her yıl gerekli olmayabilir.

3.83 Transfer fiyatlandırmasının kapsama alanına küçük ve orta ölçekli işletmeler de dâhil 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 bir transfer fiyatlandırması vakasına makul bir cevap bulunabilmesi için uygulamada pragmatik çözümlere başvurulması uygun olabilir.

IV. Bölüm

Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İhtilafların Önlenmesi ve Çözümlenmesine 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 belirlenen esaslara, 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 yorumlanmasındaki güçlükler göz önünde bulundurulduğunda; mükellefler ve vergi idarelerinin, inceleme konusu kontrollü 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 işletmelerde 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 vergi hükümranlık alanında yer alan ülkelerin vergi matrahlarına dâhil edilmesi, gerçekte aynı gelirin her zaman iki kez vergilendirileceği anlamına gelmez.

4.3 Bu Bölümde, transfer fiyatlandırması düzeltmelerinden 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 olmak üzere transfer fiyatlandırması alanındaki uyuma yönelik uygulamaları irdelenmektedir. Kısım C'de, karşıt düzeltmeler (OECD Model Vergi Anlaşmasının 9'uncu maddesinin 2'nci bendi) ve karşılıklı anlaşmaya ilişkin usuller (Madde 25) tartışılmaktadır. 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 kontrollü 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 alanındaki vergi uyumuna yönelik uygulamalar

4.4 Vergi uyumu uygulamaları; her üye ülkenin, kendi yerel mevzuatı ve idari usullerine göre geliştirilmekte ve uygulanmaktadır. Çoğu ülkenin vergi uyumu uygulamaları, üç temel unsuru içermektedir: a) Mükelleflerin kurallara uymama olanaklarının azaltılması (örn. vergi tevkifatı ve bilgi raporlanması yoluyla) b) Mevzuata uyumun sağlanması için pozitif destek verilmesi (örn. eğitim verilmesi ve rehber yayımlanması aracılığıyla) c) Kurallara aykırı davranılması halinde caydırıcı müeyyidelere gidilmesi. Ulusal hükümranlığın ve büyük ölçüde farklılık gösterebilen vergi sistemlerinin kendine özgü kurallarının bir gereği olarak vergi uyumu uygulamaları, her ülkenin kendi özel yetki alanında kalmaktadır. Bununla birlikte, emsallere uygunluk ilkesinin adil biçimde tatbikine yönelik bir uygulama; mükellefin yeterli düzeyde korunmasının ve vergi hâsılatının gereğinden fazla katı uygulama kurallarının geçerli olduğu ülkelerden kaydırılmasının önlenmesinin temini bakımından sarih uygulama kurallarını gerekli kılmaktadır. Ancak, bir ülkede vergi incelemesine tabi tutulan bir mükellefin, bir ÇUİ üyesi olması durumunda; mükellefin incelemeye tabi tutulduğu ülkedeki yerel vergi uyum uygulamaları, diğer ülkelerin vergi hükümranlık alanlarında da sonuçlar doğurabilecektir. Özellikle sınır ötesi

transfer fiyatlandırması hususları söz konusu olduğunda, böyle bir durumla karşılaşılabilecektir; zira transfer fiyatlandırmasının, kontrollü işlemlerde yer alan ilişkili işletmelerin faaliyette bulundukları vergisel alanlarda tahsil edilen vergiler üzerinde etkileri olacaktır. Bir ülkedeki transfer fiyatlandırmasının, diğer vergi hükümranlık alanlarında kabul görmemesi durumunda; ÇUİ grubu, 4.2 no'lu paragrafta açıklandığı üzere çifte vergilendirmeye maruz kalabilir. Dolayısıyla, vergi idarelerinin, kendi yerel uyum uygulamalarının tatbikinde emsallere uygunluk ilkesinin ve kendi transfer fiyatlandırması uyum kurallarının diğer vergi hükümranlık 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 Kısımda, transfer fiyatlandırması uyumunun; ülkelerin vergi idareleri tarafından transfer fiyatlandırması kurallarının, mükelleflere ve diğer ülkelerin vergi idarelerine karşı adil biçimde yürütülmesine yardımcı olması bakımından özel önem verilmesi gereken üç boyutu ele alınmaktadır. Diğer vergi mevzuatına uyum uygulamaları (örn. vergi idaresi tarafından bilgi talep edildiği ve fakat sağlanmadığı durumlarda, dava yoluna gidilmesi ya da delile dayalı yaptırımlara başvurulması gibi), OECD üye ülkelerinde yaygın kullanım alanı bulurken; söz konusu üç boyutun, genellikle diğer ülkelerdeki vergi idarelerinin Karşılıklı Anlaşma Usulü (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 boyut; vergi incelemesi uygulamaları, ispat yükü ve ceza sistemleridir. Bu hususlara yönelik değerlendirmeler, değişik vergi sistemlerinin 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 Kısımda hedeflenen; ortaya çıkması muhtemel sorunların türlerini belirleyerek, bir transfer fiyatlandırması denetimi kapsamında ilgili mükellefler ve vergi idarelerinin çıkarları arasında dengenin sağlanmasına yönelik makul yaklaşımlara ilişkin genel bir rehberlik sağlamaktır.

B.1 İnceleme uygulamaları

4.6 İnceleme uygulamaları, OECD üyesi ülkeler arasında büyük ölçüde çeşitlilik göstermektedir. Vergi idaresinin sistem ve yapısı, ülkenin coğrafi büyüklüğü ve nüfusu, yurtiçi ve yurtdışı ticaret düzeyi ile kültürel ve tarihi etkiler gibi faktörler nedeniyle yöntemsel farklılıklar 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 zengin olgusal içeriklidir ve karşılaştırılabilirliğe, piyasaların yapısına ve finansal veya diğer sektörel bilgilere ilişkin yapılması güç değerlendirilmeleri gerektirebilirler. Neticede bazı ülkelerde vergi idareleri, transfer fiyatlandırması alanında uzmanlaşmış vergi inceleme elemanları çalıştırmakta ve öte yandan transfer fiyatlandırması incelemeleri de, diğer vergi incelemelerine kıyasla daha uzun sürebilmekte ve birtakım farklı usullere tabi olabilmektedir.

4.8 Transfer fiyatlandırması bir müspet bilim olmadığından, tek bir doğru emsal fiyat belirlemek her zaman mümkün olmayacaktır; bunun yerine, III. Bölümde de kabul edildiği gibi, doğru fiyatın, kabul edilebilir bir rakam aralığı içerisinde tahmini gerekebilir. Ayrıca, emsaline uygun transfer fiyatlandırmasının gerçekleştirilmesine yönelik yöntemin seçimi, çoğu zaman herhangi bir belirsizliğe yer vermeyecek kesinlikte gerçekleşmeyecektir. Mükellefler; vergi idaresinin, kendilerince uygulanan yöntemden farklı bir yöntemin (örn. 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 itibariyle gerçekçi olmayan bir kesinlik talep etmemeye teşvik edilmektedirler. İkincisi, vergi inceleme elemanları; transfer fiyatlama 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 başlamalıdırlar. Bölüm II, Kısım I'de yer verilen en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçimine ilişkin kılavuz açıklamalar da, bu konuda yardımcı olabilir.

4.10 Denetim kaynaklarının dağıtımını gerçekleştirirken; bir vergi idaresi, mükellefin fiyat belirleme sürecini (örn. bir ÇUİ grubunun kâr merkezine

dayalı bir sistemle faaliyette bulunup bulunmadığı gibi) göz önünde bulundurmalıdır. Bkz. 1.5 no'lu paragraf.

B.2 İspat yükümlülüğü

4.11 İnceleme uygulamaları gibi, vergisel vakalara ilişkin ispat yükü de, OECD üyesi ülkeler arasında farklılık gösterebilmektedir. Çoğu ülkede vergi idareleri, gerek mükellefe yönelik idari işlemlerde (örn. 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 bulunduğunun belirlenmesi durumunda; vergi idaresine vergiye tabi kârı re'sen takdir etme yetkisi tanınması suretiyle, ispat yükü tersine çevrilebilmektedir. Diğer bazı ülkelerde ise, ispat yükü mükellef üzerindedir. Ancak bu hususta 4.16 ve 4.17 no'lu paragraflarda belirtilen sonuçların dikkate alınması gerekmektedir.

4.12 İspat yüküne ilişkin kuralların, vergi idaresi ve mükellefin tutumları üzerindeki etkilerinin dikkate alınması gerekmektedir. Örneğin, yerel 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. Elbette böyle bir durumda bile vergi idaresi, mükellefin incelemeyi mümkün kılacak kayıtları oluşturmasını makul olarak zorunlu kılabilir. Bazı ülkelerde, mükelleflerin, vergi idareleri ile işbirliği içinde bulunmaları yasal zorunluluktur. 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; uyulması oldukça güç üst düzey bir işbirliğini makul mükellefler için dayatmaktan kaçınması 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 emsallere uygunluk ilkesini uygulayan 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 tarhiyatın neden doğru olduğunu kanıtlayacak belgeleri mahkemeye sunmak durumunda kalır. Diğer yandan, mükellefin transfer fiyatının emsaline uygun belirlendiğini göstermeye yönelik yeterli çabayı göstermediği durumda; kendisine getirilen ispat yükümlülüğünün gereği mükellefçe yerine getirilemediğinden, vergi idaresi sağlam yasal dayanağa haiz bir tarhiyatta bulunabilecektir.

4.14 Transfer fiyatlandırmasına ilişkin hususlar söz konusu olduğunda, OECD üyesi ülkelerdeki ispat yüküne ilişkin kural farklılıkları, bu kuralların öngördüğü katı yasal hakların uygun yaklaşımın belirlenmesi bakımından rehber alınması halinde, ciddi birtakım sorunların ortaya çıkmasına neden olacaktır. Örneğin, inceleme konusu kontrollü işlemlerin gerçekleştiği ülkelerin birinde, ispat yükünün mükellefin üzerinde, diğer ülkede ise, ispat yükünün vergi idaresinin üzerinde bulunduğunu varsayalım. İspat yükünün yaklaşımları belirleyen bir unsur olması durumunda, birinci ülkedeki vergi idaresi, transfer fiyatlandırması konusunda, mükellef tarafından da kabul edilen, asılsız bir iddiada bulunabilir ve bu durumda, fiyatlamanın emsale 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. Bu tarz yaklaşımlar, önemli bir ihtilafın yanı sıra çifte vergilendirmenin ortaya çıkmasına da ortam hazırlayacaktır.

4.15 Yukarıdaki paragrafta yer alan örnek olaydaki olgular geçerli olmak üzere; şayet yine ispat yükünün yaklaşım belirleyicisi olması durumunda, ikinci ülkedeki mükellefin bir ilişkili işletmesi olan birinci ülkedeki mükellef (ispat yüküne ve bu Rehberde yer alan açıklamalara bakılmaksızın) transfer fiyatlandırmasının emsale uygun olduğuna ilişkin kanıtlayıcı bilgileri bulunduğu ülkenin vergi idaresine sunmak zorunda değildir. Böyle bir durumda, iki vergi idaresi arasında yetkili makamlar nezdinde söz konusu işlemler bağlamında bir uzlaşının sağlanması güçleşecektir.

4.16 Uygulamada, vergi idarelerinin veya mükelleflerin ispat yükünü yukarıda belirtilen biçimde kötüye kullanmamaları gerekir. Transfer fiyatlandırmasıyla ilgili analizlerin içerdikleri güçlüklerden dolayı, gerek mükelleflerin, gerekse vergi idarelerinin, oldukça dikkatli olmaları ve transfer fiyatlandırması vakasının incelenmesi sırasında ispat yüküne güvenme konusunda sınırları zorlamamaları 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 2'nci paragrafında yer alan yorum, ilgili düzeltme talebinin yapıldığı Devletin, ancak "düzeltilen kâr rakamının, emsaline 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 görüşmelerinde ilk düzeltme önerisini sunan Devletin, diğer Devlete söz konusu düzeltmenin "gerek ilkesel yönden, gerekse tutar olarak" savunulabilir nitelikte olduğunu kanıtlama yükümlülüğü olduğu anlamına gelir. Yetkili makamların her ikisinin de, karşılıklı anlaşmayı gerektiren vakaların çözümünde, işbirliği içinde hareket etmeleri beklenmektedir.

B.3 Cezalar

4.18 Cezalar genellikle, bilgi temini yükümlülüğü veya beyanname verilmesi gibi usule ilişkin ya da vergi yükümlülüğünün belirlenmesi gibi esasa ilişkin durumlarda, ilgili kuralların çiğnenmesi 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, vergi cezalarının öncelikli hedefinin vergide uyumu artırmak olması gerektiğini kabul etmektedir (Mükelleflerin Hakları ve Yükümlülükleri başlığını taşıyan OECD Raporu (1990)). Şayet karşılıklı anlaşma süreci bir düzeltmenin geri çekilmesi ya da azaltılmasıyla sonuçlanırsa, vergi idareleri tarafından uygulanan bir cezanın yürürlükten kaldırılması ya da hafifletilmesi imkânlarının mevcut olması önemlidir.

4.19 Farklı ülkelerde 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 (örn. mükelleflere vergi idareleri ile işbirliğinde bulunma konusunda yasal bir mükellefiyetin yüklenmesi, ya da mükellefin iyi niyet çerçevesinde hareket etmediğinin belirlenmesi durumunda ispat yükünün tarafının değişmesi) ve caydırıcı önlem olarak para cezalarının uygulanması (örn. verginin eksik ödendiğinin belirlenmesi durumunda, eksik ödenen vergi tutarının yanında ilave bir verginin tahsil edilmesi) gibi yerel 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 temel ilkeleriyle çelişecektir.

4.20 Vergisel hükümranlık alanlarının benimsemiş olduğu farklı ceza türleri mevcuttur. Cezalar, parasal veya adli yaptırımlar içerebilir –adli yaptırımlar, esas itibariyle daima büyük kaçakçılık durumlarında uygulanmakta ve genellikle cezayı talep eden tarafa (yani vergi idaresi) çok ağır ispat yükü getirmektedir. Adli yaptırımlar, hiçbir OECD üyesi ülkede uyumu artırmaya yönelik temel bir araç olarak uygulanmamaktadır. Parasal (ya da idari) yaptırımlar daha yaygın olmakla birlikte, 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 uygunluğun sağlanmasına yöneliktir. 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 zamanında ödenmemesinden kaynaklanan gecikmeler için "ek vergi" veya "faiz" tahakkuku 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 üyesi ülke, taksirli veya kasıtlı uyumsuzluklarda para cezası uygularken; sadece birkaç ülke, "kusura dayanmayan" verginin eksik beyanını da cezalandırmaktadır.

4.24 Genel şartlar itibariyle bir para cezasının miktarının aşırı olup olmadığının değerlendirilmesi güçtür. OECD üyesi ülkeler arasında verginin eksik beyanına ilişkin para cezaları, sıklıkla eksik beyan edilen verginin belirli bir yüzdesi olarak hesaplanır ve çoğunlukla bu oran % 10 ile % 200 aralığında yer alır. Pek çok OECD üyesi ülke 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 bulunduğunun ortaya çıkması durumunda uygulanmaktadır. Öte yandan; "kusura dayanmayan cezalar", uygulandıkları ülkelerde, mükellefin kusurundan kaynaklanan cezalardan daha düşük oranlarda olma eğilimindedirler (bkz. 4.28 no'lu paragraf).

4.25 Transfer fiyatlandırması alanında uyumun geliştirilmesi, OECD üyesi ülkelerin 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 şekilde bu ülkedeki vergi matrahını olduğundan yüksek göstermeye teşvik edebilmektedir. Bu durumda ceza sistemi, uyumu sağlamak yönündeki öncelikli amacından uzaklaşarak uyumsuzluğun farklı bir türüne (emsallere uygunluk ilkesine uyulmaması ve diğer ülkede eksik beyan) yol açmaktadır. Her bir OECD üyesi ülke, transfer fiyatlandırması uyum düzenlemelerinde, yukarıda belirtilen sapmalara mahal vermeme hassasiyeti içerisinde, OECD Model Vergi Anlaşması hedeflerine aykırı uygulamalardan kaçınmalıdır.

4.27 OECD üyesi ülkelerde genellikle ceza sisteminin hakkaniyetinin, cezaların suç ile orantılı olup olmadığına göre değerlendirilmesi gerektiği yaklaşımı geçerlidir. Bunu somutlaştırmak gerekirse, örneğin; cezanın ağırlığına karşı, cezanın konulduğu durumun şartları bir denge oluşturacak ve ceza ne kadar ağır ise, cezanın uygulama alanı da 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, art niyetsiz bir hatadan ötürü belirli bir vergi miktarının eksik beyanı söz konusu olduğunda, ağır bir ceza ("kusura dayanmayan") uygulaması aşırı olacaktır. İkinci olarak, ilişkili 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. Karşıt düzeltme ve karşılıklı anlaşma usulü: OECD Model Vergi Anlaşmasının 9. ve 25. maddeleri[1]

C.1 Karşılıklı Anlaşma Prosedürü

1 Matrah aşındırma ve kâr aktarımı (BEPS) çerçevesi kapsamına dâhil üye ülkeler anlaşmayla ilgili uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin asgari bir standart üzerinde anlaşmışlardır. Bu Kısmın (IV. Bölümün C Kısmı) amacı asgari standardın bir açıklamasını yapmak değildir ve bu Bölümde yer alan açıklamalar konusunda, özel bir hükmün asgari standardın bir unsuru olduğu açıkça belirtilmedikçe, kapsayıcı çerçeve üyesi ülkelerin hemfikir oldukları sonucuna varılmamalıdır. Asgari standardın 3 genel amacı vardır: (1) Ülkeler, KAU ile ilgili anlaşma hükümlerini tamamen iyi niyetle uygulamalı ve KAU vakalarının zamanında çözülmüş olmasını sağlamalıdır (2) Ülkeler idari süreçlerin, anlaşma kapsamındaki uyuşmazlıkların önlenmesine ve zamanında çözülmesine destek vermesini sağlamalıdır. (3) Ülkeler, 1'inci paragrafın 9'uncu maddesinde yer alan gereklilikleri karşılayan vergi mükelleflerinin, KAU erişimlerine imkân sağlamalıdır. Asgari standardın ayrıntılı unsurları için bkz. OECD (2015), Anlaşmazlık çözüm mekanizmalarının daha etkin hale getirilmesi, Eylem no:14-2015 Raporu, OECD/G20 BEPS projesi, OECD yayınları, Paris. Asgari standart, anlaşmadan kaynaklanan sorunların karşılıklı anlaşma usulüne göre çözümüne engel olan unsurların çözümüne cevap veren bir dizi iyi uygulama örnekleriyle (kapsayıcı çerçeve üyesi ülkelerin tamamının

4.29 KAU, çifte vergilendirme anlaşmalarının uygulanması ile ilgili olarak ortaya çıkan anlaşmazlıkların çözümü için vergi idarelerinin istişarede bulunmalarına aracılık eden sağlam bir yöntemdir. OECD Model Vergi Anlaşmasının 25'inci maddesinde tanımlanan ve izin verilen bu usul, transfer fiyatlandırması düzeltmelerinden kaynaklanabilecek çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla kullanılabilmektedir.

4.30 25'inci maddede, karşılıklı anlaşma usullerinin genellikle kullanıldığı üç farklı alan belirtilmektedir. Bunlardan ilki, "OECD Model Vergi Anlaşmasına şartları ile uyumlu olmayan vergilendirme" örneklerini içermekte olup, maddenin 1 ve 2'nci paragraflarında ele alınmaktadır. Bu alanda yer alan usuller, genellikle mükellef tarafından başlatılır. Mutlaka mükellefin yer almasının gerekmediği diğer iki alan, 3'üncü paragrafta yer almaktadır ve "OECD Model Vergi Anlaşmasına yorumu ya da uygulaması" ile ilgili soruları ve Anlaşma kapsamında başka bir bağlamda yer almayan çifte vergilendirmeyi önlemeye ilişkin hususları kapsamaktadır. 25'inci maddeye ilişkin Yorumun 10'uncu paragrafı; 25'inci maddenin yetkili makamlar tarafından sadece çifte vergilendirmeye ilişkin yargısal ihtilafların değil, 9'uncu maddenin ilk paragrafına göre yapılan transfer fiyatlandırması uygulamalarından kaynaklanan ekonomik nitelikli 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 uyarınca; yetkili makamlar tarafından, 25'inci maddenin 1'inci paragrafına göre başlangıcından itibaren iki yıl içerisinde anlaşma ile sonuçlandırılamayan KAU vakalarındaki çözümlenememiş hususlar, vakanın muhatabı kişinin talebi üzerine tahkim süreci ile sonuçlandırılacaktır. Karşılıklı anlaşma sürecine getirilen bu ilave neticesinde, bir veya birkaç hususta n ötürü yetkili makamların anlaşmaya varamadıkları vakaların çözümlenmesi, söz konusu ihtilaflı hususların tahkim sürecine taşınması suretiyle yine de mümkün olabilecektir. Bir veya birden fazla hususun bu hüküm uyarınca tahkim sürecine taşınması ve vakadan doğrudan etkilenen bir kişinin tahkim kararını uygulayan karşılıklı anlaşmayı kabul etmemesi durumu haricinde, tahkim kararı her iki ülkede de bağlayıcı olacaktır; vakadan doğrudan etkilenen herhangi bir kişinin vergilendirmesi tahkim sürecine taşınan hususlara dair hükmolunan karara uygun

katılmadığı) tamamlanmaktadır. Öte yandan zorunlu tahkim mekanizmasının, KAU vakalarının zamanında çözümünü temin eden bir mekanizma olması bakımından tüm kapsayıcı çerçeve üyesi ülkeler arasında mevcut bir uzlaşı olmasa da, önemli sayıdaki bir ülke grubu zorunlu tahkim sürecini kabul etmeyi ve uygulamayı taahhüt etmektedir.

olması gerekecektir ve tahkim sürecinde hükmolunan karar ilgili taraflara tebliğ edilecek karşılıklı anlaşmada yansıtılacaktır. Belirli bir iki taraflı hususi bir anlaşmanın, 25'inci maddenin 5'inci paragrafındaki düzenlemeye benzer bir tahkim hükmü içermemesi durumunda, yetkili makamlar anlaşmazlıklarının çözümü için bir uzlaşmaya varmak zorunda değillerdir; 25'inci maddenin 2'nci paragrafı yalnızca yetkili makamların davaların çözümü için gayret göstermesini gerekli kılmaktadır. Yetkili makamların bazen çelişen yerel mevzuat hükümleri veya yerel mevzuatın vergi idarelerinin uzlaşma yetkilerini kısıtlayan hükümleri nedeniyle anlaşmaya varmaları mümkün olmayabilir. 25'inci maddenin 5'inci paragrafındakine benzer zorunlu bağlayıcı bir tahkim hükmünü içeren belirli bir iki taraflı anlaşmanın bulunmaması durumunda bile, Model Anlaşmaya taraf ülkelerin yetkili makamları karşılıklı anlaşma ile sadece belli bir vakaya özgü veya genel uygulamaya yönelik bağlayıcı zorunlu tahkim süreci ihdas edebilirler (bkz. OECD Model Vergi Anlaşmasının 25'inci maddesinin Yorumunun 69'uncu paragrafı). Öte yandan; ilişkili işletmelerin kârlarının düzeltilmesi bağlamında çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin çok taraflı bir anlaşmanın (Tahkim Anlaşması)[2] 23 Temmuz 1990 tarihinde Avrupa Topluluğu üye ülkeleri tarafından imzalandığı ve 1 Ocak 1995 tarihinde yürürlüğe giren Tahkim Anlaşmasının Avrupa Birliği üye ülkeleri arasında transfer fiyatlandırması anlaşmazlıklarının çözümüne yönelik bir tahkim mekanizması sağladığı göz önünde bulundurulmalıdır.

C.2 Karşıt düzeltmeler: 9'uncu maddenin 2'nci paragrafı

4.32 Transfer fiyatlandırması işlemlerinde çifte vergilendirmenin önlenmesi için vergi idareleri, 9'uncu maddenin 2'nci paragrafında tanımlandığı üzere, karşıt düzeltme talebinde bulunmayı değerlendirebilirler. Uygulamada bir vergi idaresinin bir işletmenin vergilendirilebilir kârlarını bir diğer vergi bölgesindeki ilişkili işletmeyle olan işlemlerine emsallere uygunluk ilkesinin uygulaması sonucunda yükselttiği (yani birincil düzeltme yaptığı) durumlarda, KAU kapsamında gerçekleştirilebilecek bir karşıt düzeltme çifte vergilendirme riskini azaltabilir veya ortadan kaldırabilir. Bu tür bir durumda karşıt düzeltmeler, iki ülke arasında kârların dağılımının birincil düzeltme ile uyumlu olmasını sağlayacak ve çifte vergileme oluşmamasına hizmet edecek biçimde, söz konusu ilişkili işletmenin vergi yükümlülüğünde ikinci vergi bölgesindeki idare tarafından azaltmaya gidilmesi şeklinde gerçekleşecektir. İkinci ülkedeki vergi idaresi ile yapacağı iştişare sonucunda, ilk ülkedeki vergi idaresinin birincil düzeltmeyi aşağıya çekmeyi (veya ortadan kaldırmayı) kabul etmesi de mümkündür ki böyle bir durumda, karşıt düzeltmenin tutarı azalır (ya da bu

2 Konvansiyon 90/436/EEC.

düzeltmenin gerekliliği ortadan kalkar). Bir karşıt düzeltmenin; ÇUİ grubuna, kontrollü işlemlerin en başta emsallere uygunluk koşulları çerçevesinde yerine getirilmiş olması durumuna kıyasen daha fazla menfaat sağlamaya hizmet etmemesi gerekir.

4.33 9'uncu maddenin 2'nci paragrafı uyarınca, uygun karşıt düzeltmenin belirlenmesi için gerekli durumlarda yetkili makamlar aralarında istişarede bulunacaktır. Bu husus, karşıt düzeltme isteklerinin değerlendirilmesinde, KAU'ya ilişkin 25'inci maddeye başvurulabileceğini teyit etmektedir. Ayrıca, OECD Model Vergi Anlaşmasının 25'inci Maddesine ilişkin Yorumun 10'uncu paragrafına bakınız ("…9'uncu maddenin 2'nci paragrafına uygun yapılan karşıt düzeltmeler, dayanaklarının sağlamlığının ve belirlenecek tutarın uygunluğunun değerlendirilmesi açısından KAU içeriğine girer.") Ancak iki madde arasındaki geçişgenlik, OECD üye ülkeleri tarafından; iki taraf ülke arasındaki ikili vergi anlaşmasında 9'uncu maddenin 2'nci paragrafıyla karşılaştırılabilir bir hüküm bulunmaması durumunda, karşıt düzeltmelerin gerçekleştirilmesinde KAU'nun kullanılabilirliğinin değerlendirilmesine neden olmaktadır. OECD Model Vergi Anlaşmasının 25'inci maddesine ilişkin Yorumun 11 ve 12'nci paragrafları; OECD üyesi ülkelerin pek çoğunun, 9'uncu maddenin 2'nci paragrafıyla karşılaştırılabilir bir hükmün bulunmadığı durumlarda bile, KAU'nun transfer fiyatlandırması ile ilgili düzeltme işlemlerine (karşıt düzeltmeler dâhil) uygulanabileceği 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 çözümlemek üzere, yerel mevzuatlarında yer alan hükümleri uyguladıkları belirtilmektedir.

4.34 9'uncu maddenin 2'nci paragrafına göre; bir karşıt düzeltme, anlaşmaya taraf bir ülke tarafından iki ayrı şekilde yapılabilmektedir: İlk olarak, söz konusu ülkede düzeltilmiş fiyat kullanılarak ilişkili işletmenin vergiye konu kârları yeniden hesaplanabilir. İkinci olarak da, hesaplama aynı kalıp ilişkili işletmeye bu ülkede ödediği vergiye yönelik indirim uygulanabilir. OECD üyesi ülkeler arasında büyük çoğunlukla ilk yöntem uygulanmaktadır.

4.35 25'inci maddenin karşıt düzeltmelere ilişkin 5'inci paragrafındaki düzenlemeye benzer bir süreç neticesinde ulaşılan bir tahkim kararının olmaması durumunda, karşıt 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 itibariyle adil bulduğu takdirde karşıt düzeltmeleri yapmalıdır. Karşıt düzeltmelerin zorunlu olmaması, vergi

idarelerinin diğer bir ülkenin keyfi veya mesnetsiz düzeltmelerinin sonuçlarını kabul etmeye mecbur kılınmamasının sağlanması bakımından gereklidir. Ayrıca OECD üyesi ülkelerin her birinin mali hükümranlığının korunması da önemlidir.

4.36 Bir vergi idaresinin bir karşıt düzeltme uygulamasını kabul etmesi durumunda; söz konusu düzeltmenin, bu düzeltmeye yol açan kontrollü 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, karşıt düzeltme yapmayı kabul eden ülkede fazladan ödediği vergi için faiz talep etme hakkını gündeme getirmektedir (bkz. 4.65-4.67 no'lu paragraflardaki tartışma). İlk yaklaşım, gelir ve masraflar arasında eşleştirmeyi sağlaması ve de kontrollü işlem emsaline uygun bir biçimde gerçekleşmiş olsaydı geçerli olacak ekonomik durumu daha iyi yansıtması bakımından 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 karşıt düzeltmeleri yapmayı kabul etme konusunda esneklik tanınmalıdır. Bu yaklaşımın uygulaması yerel mevzuata dayandırılmalıdır. Normal koşullarda tercih edilmese de, bu seçenek istisnai durumlarda uygulamanın kolaylaştırılmasına ve zaman sınırı engellerinden kaçınılmasına yönelik adil bir önlem olarak uygun olabilir.

4.37 Karşıt düzeltmeler, transfer fiyatlandırması düzeltmelerinden kaynaklanabilecek çifte vergilendirme sorunun giderilmesi açısından etkili bir araç olabilmektedir. OECD üyesi ülkeler, KAU'ya gidildiğinde genellikle 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 faturalandırılan fiyatlardan farklı bile olsa, mükellefin görüşüne göre kontrol edilen bir işlem için emsaline uygun olarak kabul edilebilir bir bedelin vergisel amaçlar için transfer fiyatı olarak rapor etmesine imkân tanıyarak, birincil düzeltmeye duyulan gereksinimi azaltabilecek bir usul uygulamaktadır. "Telafi Edici Düzeltme" olarak da anılan bu düzeltme, vergi beyannamesi teslim edilmeden önce uygulanır. Emsallere ilişkin bilgilerin ilişkili işletmeler tarafından fiyatlama sürecinde temin edilemeyebileceği mantığına dayanan telafi edici düzeltmeler, mükelleflerin vergiye tabi gelirlerini emsallere uygunluk ilkesine göre beyan etmelerini kolaylaştırabilir. Dolayısıyla, vergi

beyannamesinin doğru bir biçimde teslim edilebilmesi için mükellefe, emsal fiyat ile muamele fiyatı arasındaki farkın düzeltilmesine yönelik telafi edici bir kaydın yapılması izni verilecektir.

4.39 Bununla birlikte, vergi beyannamelerinin fiiliyattaki işlemleri yansıtmalarının zorunlu olduğu gerekçesiyle, telafi edici düzeltmeler çoğu OECD üyesi ülke tarafından kabul edilmemektedir. Telafi edici düzeltmelere, ilişkili işletmelerin birinin bulunduğu ülkede izin verilmesi (veya gerekli kılınması); ancak diğer ilişkili işletmenin bulunduğu ülkede izin verilmemesi durumunda; birincil düzeltmenin uygulanmaması, telafi edici düzeltmenin sağlayacağı mahsup imkânını ortadan kaldıracağından, çifte vergilendirme meydana gelebilecektir. 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 makamlardan ellerinden gelen tüm çabayı sarf etmeleri beklenir.

C.3 Usule dair kaygılar

4.40 Karşıt düzeltmeler ve KAU 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 başvurabilme olanağı sağlayan bir mekanizma getirilmiştir. 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 muhataplarıyla ilkeli, adil ve nesnel bir yaklaşımla iletişime geçerek, her bir vakayı bir genellemeye gitmeksizin, kendi özgün koşulları itibariyle karara bağlaması olacaktır. Uygulanabilirliği ölçüsünde, bu Rehberdeki açıklamalar ve BEPS Raporundaki 14 no'lu Eyleme ilişkin detaylandırılmış öneriler (asgari

standartlar ve en iyi uygulama örnekleri arasındaki fark göz önünde tutularak), ilkeli bir yaklaşımın oluşturulması bakımından uygun bir temel teşkil etmektedir. Benzer bir biçimde, karşıt düzeltmenin talep edildiği ülke tarafından bir misilleme ya da telafi edici düzeltmelerin uygulanması konusunda da birtakım kaygılar söz konusudur. Vergi idarelerinin, bir misilleme niyetleri olamaz; mükelleflerin bu tür korkuları, konuya ilişkin bir iletişim sorunundan kaynaklanıyor olabilir. Vergi idarelerinin, herhangi bir misilleme eylemine girişmeyecekleri ve her vakanın, emsallere uygunluk ilkesi ile tutarlı bir biçimde, kendi özgün yönleri itibariyle adil bir biçimde çözümleneceği hususunda mükelleflere güvence verecek gerekli adımları atmaları gerekmektedir. 25'inci maddenin uygulanabilir olduğu durumlarda, mükellefler KAU'yu başlatmaktan alıkonulmamalıdırlar.

4.42 Karşıt düzeltmeleri de etkileyen KAU'ya dair dile getirilen endişeler, aşağıda belirtilmekte olup, bu hususlar ayrı kısımlar halinde incelecektir:

1. Transfer fiyatlandırması vakalarında mükelleflerin KAU'ya erişimi reddedilebilir.

2. Yerel mevzuattaki zamanaşımı süreleri, ilgili vergi anlaşması ile aksi kararlaştırılmamış ise karşıt düzeltmeleri olanaksız kılabilir.

3. KAU vakalarının tamamlanması çok fazla zaman alabilir.

4. Mükellef katılımı sınırlı olabilir.

5. KAU başvurularına ilişkin olarak mükelleflerin bilgilendirilmesi bakımından yayımlanan rehberler, kolaylıkla ulaşılabilir olmayabilir.

6. KAU'nun neticelenmesinden önce, eksik ödenen vergilerin tahsil sürecinin geçici olarak durdurulmasına ya da faiz tahakkukunun ertelenmesine ilişkin usuller bulunmayabilir.

C.4 KAU'ya ilişkin kaygıların giderilmesine yönelik tavsiyeler, yaklaşımlar ve alınan önlemler

C.4.1 Transfer fiyatlandırması vakalarında KAU'ya erişimin reddi

4.43 KAU kapsamındaki karşıt düzeltmelere ilişkin temel bir endişe, transfer fiyatlandırması vakaları için mükelleflerin KAU'ya erişimindeki

başarısızlıktır. OECD Model Vergi Anlaşmasına uygun olmayan vergi vakalarının karşılıklı anlaşma yoluyla çözümlenmesi gayreti, bir taraf ülke için bir vergi anlaşmasına girerken anlaşmanın ayrılmaz bir parçası olarak üstlenilmesi gereken bir yükümlülüktür ve çözüm için her türlü çaba iyi niyetle gösterilmelidir. Bir anlaşmanın karşı tarafının transfer fiyatlandırması düzeltmesi ile ilgili olarak KAU'ya erişim imkânı sağlanmaması, vergi anlaşmalarının öncelikli amacını boşa çıkarabilir. BEPS Eylem Planındaki 14 no'lu Eyleme ilişkin çalışma, bir anlaşmanın karşı tarafının transfer fiyatlandırması düzeltmesi ile ilgili olarak erişimin reddedilmesine ilişkin endişeleri doğrudan ele almış olup, 14 no'lu Eylemin 1.1 no'lu unsuru, asgari standart olarak transfer fiyatlandırması vakalarında KAU'ya erişime dair taahhüdü içermektedir.

4.44 14 no'lu Eylemin asgari standardı, KAU'ya erişimin reddine ilişkin daha genel endişelere cevaz vermeyi öngören bir dizi başka unsurları da içermektedir. Bu unsurlar, şu taahhütleri içerir: Suistimalin önlenmesine dair anlaşma hükmünün karşılanıp karşılanmadığına veya suistimalin önlenmesine dair yerel bir kanun uygulamasının bir anlaşmanın hükümleriyle çelişip çelişmediğine ilişkin olarak mükellef ile bir düzeltme yapan vergi idareleri arasında bir anlaşmazlık olması durumlarında KAU'ya erişime imkân sağlanması (Unsur 1.2); KAU'ya ilişkin kuralların, rehberlerin ve usullerin yayımlanması (Unsur 2.1) ve bu kapsamda KAU'ya yardım amacıyla mükellefin teslim etmesi gereken hususi bilgi ve belgelerin belirlenmesi (Unsur 3.2); mükellefler ve vergi idareleri arasında yapılan denetim uzlaşılarının KAU'ya erişimi engellememesinin açıklığa kavuşturulması (Unsur 2.6); (i) 25'inci maddenin 1'inci paragrafında değişiklik yapılması suretiyle taleplerin akit devletlerden herhangi birinin yetkili makamına iletilmesine izin verilmesi ya da (ii) vakanın sunulduğu yetkili makamın mükellefin itirazını doğrulayamadığı durumlar için ikili bilgilendirme veya danışma süreci uygulanması (Unsur 3.1) yoluyla her iki yetkili makamın KAU desteği başvurularından haberdar edilmelerinin sağlanması.

C.4.2 Zamanaşımı süreleri

4.45 Karşıt düzeltmelerin uygulanması için anlaşma ya da yerel mevzuatta öngörülen zamanaşımı süresinin aşılması durumunda, 9'uncu Maddenin 2'nci paragrafında belirtilen mahsup imkânından yararlanılması mümkün olmayabilir. 9'uncu Maddenin 2'nci paragrafında, geçirildiği zaman artık karşıt düzeltmelerin uygulanmasının mümkün olmayacağı bir zaman sınırının gerekliliği bakımından bir belirleme yapılmamaktadır. Bazı ülkeler, çifte vergilendirmenin etkilerini azaltabilmek üzere, açık uçlu bir yaklaşımı tercih etmektedirler. Diğer bazı ülkeler ise, açık uçlu yaklaşımın idari amaçlar yönünden

makul olmadığı görüşündedirler. Bu nedenle, mahsup işleminin uygulanabilirliği; yürürlükteki anlaşmanın yerel mevzuatın üzerinde başka bazı zamanaşımı kuralları getirmesine veya yerel mevzuattaki zaman aşımı sürelerinin geçerliliğini hüküm altına almasına bağlı olacaktır.

4.46 Bir mükellefin vergi yükümlülüğünün nihayete idrak ettirilmesi için zamanaşımı tayini hem mükellef, hem de vergi idaresi açısından kesinlik ihdası için zorunludur. Bir transfer fiyatlandırması vakasında, ilgili ilişkili işletmenin vergi yükümlülüğünün sonlanması için belirlenen zamanaşımı süresinin dolması durumunda bir ülkenin karşıt düzeltme yapması yerel mevzuat hükümleri çerçevesinde yasal olarak mümkün olmayabilir. Dolayısıyla, çifte vergilendirme riskinin en aza indirilebilmesi için bu tür zamanaşımı sürelerinin mevcudiyeti ve bunların ülkeden ülkeye değişkenlik gösterdiği olgusu göz önünde bulundurulmalıdır.

4.47 OECD Model Vergi Anlaşmasının 25'inci maddesinin 2'nci paragrafı, zamanaşımı hususuyla ilgili olarak; yetkili makamlar tarafından KAU kapsamında ulaşılan herhangi bir anlaşmanın, akit devletlerin yerel mevzuat hükümlerindeki zaman sınırları dikkate alınmaksızın uygulanmasını öngörmektedir. 25'inci maddenin yorumunun 29'uncu paragrafı, 25'inci maddenin 2'nci paragrafının son cümlesindeki anlaşma hükümlerinin uygulanması zorunluluğunu (ve vergi anlaşmasının imzalandığında var olan uygulamaya ilişkin güçlüklere, anlaşmanın kendi şartları içerisinde genellikle yer verilmesi gerektiğini) açıkça belirtmektedir. Böylelikle ikili anlaşmanın karşıt düzeltmeleri içerdiği durumlarda, zamanaşımı süreleri bu düzeltmelerin yapılmasına engel teşkil etmeyecektir. Bununla birlikte, bazı ülkeler bu yolla yerel mevzuattaki zamanaşımı sürelerini ortadan kaldırmaya gönüllü veya yetkin olmayabilirler ve nitekim bu konudaki çekinceler açıkça kayıt altına aldırılmıştır. Dolayısıyla; KAU söz konusu olduğunda; OECD üyesi ülkeler, karşıt düzeltmelerin yapılması için yerel mevzuatlarındaki zamanaşımı sürelerinin mümkün olduğu kadar aşılmasına teşvik edilirler.

4.48 İkili bir anlaşmanın KAU amaçları doğrultusunda yerel mevzuattaki zamanaşımı süreleri için farklı bir düzenleme öngörmediği durumlarda; vergi idarelerinin, mükelleften gelen talep üzerine müzakereleri, bir düzeltmenin gerçekleştirilmesini engelleyecek zamanaşımı sürelerinin dolmasının çok öncesinde, ivedilikle başlatmaya hazır olmaları gerekir. Ayrıca OECD üyesi ülkeler iç hukuklarını, vergi yükümlülüğünün belirlenmesinde zamanaşımı müddetlerinin, müzakereler sonuçlanıncaya kadar askıda kalmasına izin verecek şekilde oluşturmaya teşvik edilmektedir.

4.49 BEPS Eylem Planındaki 14 no'lu Eyleme ilişkin çalışmada, KAU'nun uygulama etkinliğini engelleyebilecek yerel mevzuattaki zamanaşımı sürelerine vurgu yapılmıştır. 14 no'lu Eyleme ilişkin Unsur 3.3, yerel mevzuattaki zamanaşımı sürelerinin; (1) yetkili makamlar karşılıklı anlaşmalarının uygulanmasını engellememesini ve (2) OECD Model Vergi Anlaşmasına uygun olmayan vergi vakalarının çözüme kavuşturulması amacını boşa çıkarmamasını teminen, ülkelerin 25'inci Maddenin 2'nci paragrafının ikinci cümlesini asgari standart olarak vergi anlaşmalarına dâhil etmelerini tavsiye eder.

4.50 14 no'lu Eyleme ilişkin Unsur 3.3 asgari standart olarak bir akit devletin 25'inci maddenin 2'nci paragrafının ikinci cümlesini vergi anlaşmasına dâhil edemiyorsa, KAU kapsamında mahsubun mümkün olmayacağı geç düzeltmelere meydan verilmemesi için, 9'uncu Maddenin 1'inci paragrafı uyarınca düzeltmenin gerçekleştirilme süresini sınırlayan alternatif bir anlaşma hükmü ihdas etmesi gerektiğini belirtmektedir. Alternatif anlaşma hükmünün, söz konusu ülkenin yerel mevzuatındaki düzeltmeler için tanınan zamanaşımı sürelerini yansıtacak şekilde hazırlanması durumunda, asgari standardın bu unsuru karşılanmış olur. 14 no'lu BEPS Eylem raporunda sunulan alternatif hüküm metni aşağıdaki gibidir:

> [*Madde 9*]:
>
> 3. Bir akit devlet bir işletmenin kârına ve dolayısıyla vergi matrahına, tahakkuk etmesi gerekirken paragraf 1 de açıklanan nedenlerle tahakkuk etmemiş geliri, gelirin tahakkuk etmesi gereken vergilendirilebilir yılın sonundan itibaren [karşılıklı olarak anlaşılan süre] sonrasında işletmenin kârına ve dolayısıyla vergi matrahına dâhil etmeyecektir. Bu paragrafın hükümleri dolandırıcılık, büyük ihmalkârlık ve kasıtlı ihmal durumlarında uygulanmaz.

Asgari standart olarak 14 no'lu Eyleme ilişkin Unsur 3.3, söz konusu ülkenin, sabit bir işyerine atfedilebilen kâr düzeltmelerine ilişkin olarak da 7'nci maddedekine benzer bir alternatif hükmü kabul ettiğini belirtir.

4.51 İlk değerlendirmeler için belli bir zaman sınırlaması önermek mümkün olmamakla birlikte, vergi idarelerinin kendi yerel mevzuatlarındaki sınırları herhangi bir uzatma olmaksızın uygulamaları beklenmektedir. Durumun karmaşıklığı veya mükellefin işbirliğinden imtinası nedeniyle bir uzatma zorunlu ise bu uzatma, belirli ve mümkün olan en kısa süre için yapılmalıdır. Ayrıca yerel mevzuat uyarınca zaman sınırlamaları mükellefin onayıyla uzatılabilse de, böyle bir uzatmanın ancak mükellefin onayının gerçekten de gönüllü olması halinde yapılması gerekir. Vergi inceleme elemanları, olabildiğince erken bir aşamada

mükellefe sınır ötesi transfer fiyatlandırması hususlarına ilişkin bir değerlendirme yapma eğiliminde olduklarını göstermelidirler; böylelikle mükellefler, eğer tercih ederlerse diğer ilgili ülkedeki vergi idaresini bilgilendirebilecek ve bu idare de konuyu ileriye dönük muhtemel bir KAU çerçevesinde değerlendirmeye başlayabilecektir.

4.52 Dikkate alınması gereken bir diğer zaman sınırlaması, mükellefin OECD Model Vergi Anlaşmasının 25'inci maddesi gereği KAU'yu başlatması gereken üç yıllık süreye ilişkindir. Üç yıllık dönem, Anlaşmanın maddeleri ile uyumlu olmayan vergilendirmeyle sonuçlanan tasarrufa ilişkin ilk bilgilendirmeyle işlemeye başlar; söz konusu başlangıç zamanı, "düzeltme faaliyeti" veya "vergilendirme eylemi" olarak tanımlanan öngörülen düzeltme hakkında vergi idaresince mükellefe yapılan ilk bilgilendirme tarihi veya 25'inci Maddeye ilişkin Yorumun 21-24'üncü paragraflarında tartışıldığı üzere daha erken bir tarih olabilir. KAU'nun başlatılmasına ilişkin üç yıllık dönemi bazı ülkeler fazla kısa bulsalar da diğer bazı ülkeler de fazla uzun bularak bu konuda çekincelerini de bildirmişlerdir. 25'inci Maddeyle ilgili Yorumda; söz konusu zaman sınırlamasına ilişkin, "Akit Devletlerin ikili anlaşmalarında mükelleflerin menfaatlerine uygun biçimde serbestçe uzatabilecekleri asgari bir süre olarak kabul edilmesi gerektiği" açıklaması yer almaktadır. 14 no'lu Eyleme ilişkin Unsur 1.1 çerçevesinde asgari standart olarak, ülkelerin vergi anlaşmalarına Yorumda belirtildiği üzere 25'inci maddenin 1 ila 3'üncü paragraflarını dâhil etmelerinin tavsiye edildiği hususu da belirtilmelidir.

4.53 Üç yıllık zaman sınırlaması, başlangıç tarihinin belirlenmesini gerektirmekte olup; bu husus, 25'inci maddeyle ilgili Yorumun 21-24'üncü paragraflarında ele alınmıştır. Özellikle 21'inci paragraf, üç yıllık sürenin "mükellefin menfaatine en fazla olacak şekilde" yorumlanması gerektiğini kaydetmektedir. 22'nci paragraf, vergilendirme eyleminin tarihinin belirlenmesine yönelik kılavuz açıklamaları içermektedir. 23'üncü paragraf, beyan esasına dayalı vakaları tartışmaktadır. 24'üncü paragraf, "akit devletler tarafından alınan kararlar ve gerçekleştirilen eylemlerin birleşiminin OECD Model Vergi Anlaşması ile uyumlu olmayan vergilendirmeyi ortaya çıkardığı durumda; üç yıllık sürenin, sadece en son karar veya eyleme ilişkin ilk bilgilendirmeden itibaren başlayacağını" açıklığa kovuşturmaktadır.

4.54 KAU kapsamında etkin bir şekilde vergi mahsubu ve çifte vergilendirmenin önlenmesinin teminini zamanaşımı sürelerinin engel olması ihtimalinin en aza indirilmesi için, mümkün olan en erken aşamada yani bir düzeltme ihtimali muhtemel görülmeye başladığı andan itibaren, mükelleflerin söz konusu mekanizmadan faydalanmalarına izin verilmesi gerekir. Her iki vergi

idaresi tarafından, geri dönülmez adımlar atılmadan önce yetkili taraflar arasındaki erken müzakere, tartışmadan karşılıklı uzlaşıya dayalı neticelerin çıkmasının önündeki bürokratik engellerin mümkün olduğunca en aza indirgenmesini sağlayabilecektir. Ancak bazı yetkili makamlar, önerilen bir düzeltmenin nihai eylemle sonuçlanmayabileceği veya karşıt düzeltme talebine yol açmayabileceği düşüncesiyle, sürece bu kadar erken bir aşamada dâhil olmak istemeyebilirler. Sonuçta; KAU'nun çok erken bir aşamada başlatılması, gereksiz işlemlere yol açabilir.

C.4.3 Karşılıklı anlaşma işlemlerinin süresi

4.55 KAU kapsamında müzakereler başladıktan sonra işlemler uzayabilmektedir. Transfer fiyatlandırması konularının karmaşıklığı, yetkili makamlar açısından hızlı sonuç almayı güçleştirebilir. Mekânlar arasındaki mesafeler, yetkili makamların sıklıkla bir araya gelmesini zorlaştırmakta ve yazışmalar çoğu kez yüz yüze tartışmaların yerini tutmamaktadır. Diller, muhasebe sistemleri ve yasal sistemler arasındaki farklılıklar da işlemlerin süresini uzatabilmektedir. Ayrıca mükellefin yetkili makama transfer fiyatlandırması konusunun veya konularının tam olarak anlaşılmasını sağlayacak bilgileri sağlamakta gecikmesi de süreci uzatabilecektir.

4.56 KAU vakalarını çözmek için harcanan süre, olayın karmaşıklığına göre değişebilmekle birlikte, yetkili makamlar çoğunlukla bunların 24 ay içinde sonuçlandırılması için ikili anlaşmaya varmaya çalışmaktadır. Nitekim, anlaşma kaynaklı uyuşmazlıkların zamanında, etkili ve verimli bir şekilde çözülmesini sağlamak için, 14 no'lu Eylem (BEPS) çalışması bağlamında benimsenen asgari standart, KAU vakalarının 24 aylık ortalama zaman dilimi içinde çözüm arayışının taahhüdünü içerir (Unsur 1.3). Ülkelerin bu hedefe ulaşma yönündeki çabaları, Eylem 14 asgari standart uygulamasının etkilerinin değerlendirilmesinde somut bir ölçümleme sağlamak üzere geliştirilen, KAU istatistikleri[3] için öngörülen raporlama çerçevesi doğrultusunda periyodik olarak gözden geçirilecektir (bkz. Unsur 1.5 ve 1.6). Öte yandan, KAU uygulamalarından sorumlu personelin yetkisine (Unsur 2.3), yetkili makamların işlevlerine dair performans göstergelerine (Unsur 2.4) ve yetkili makamlara uygun kaynak tahsisine (Unsur 2.5), ilişkin Eylem 14 kapsamındaki diğer asgari standart

3 Bkz. OECD (2016), Daha Etkin Sorun Çözüm Mekanizmaları Üzerinde BEPS Eylem 14- Çalışma Notları, OECD/G20 Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı projesi, OECD, Paris (erişim:www.oecd.org/tax/dispute/beps-action-14-on-more-effective-disputeresolution-peer-review-documents.pdf)

unsurlarının da, KAU vakalarının zamanında çözümüne katkı sağlamaları beklenir.

4.57 Esasen daha temel bir çözüm önerisi olarak; yetkili makamların iki yıllık zaman dilimi içerisinde çözüme kavuşturmakta başarısız olduğu vakalara ilişkin 25'inci Maddenin 5'inci paragraftakine benzer bir zorunlu bağlayıcı tahkim hükmünün vergi anlaşmalarında kabul edilmesi, karşılıklı anlaşma sürecinin uzama riskini önemli ölçüde azaltacaktır. Bkz. 4.177-4.179 no'lu paragraflar.

C.4.4 Mükellefin katılımı

4.58 OECD Model Vergi Anlaşmasının 25'inci maddesinin 1'inci paragrafı, mükellefe KAU'yu başlatmak üzere talepte bulunma hakkı tanımaktadır. Her ne kadar mükellefin süreci başlatma hakkı bulunmakta ise de sürece dâhil olmaya yönelik belirli bir hakkı yoktur. En azından her iki yetkili makama durumunu açıklamak ve müzakerelerin gidişatından haberdar olmak üzere, mükellefin KAU'ya taraf olma hakkının olması gerektiği savı öne sürülmektedir. Bu bağlamda, karşılıklı anlaşmanın pratikte uygulanmasının mükellefin kabulüne bağlı olduğu dikkate alınmalıdır. Bazı mükellef temsilcileri, mükellefin ayrıca yetkili makamların yüz yüze tartışmalarında da hazır bulunma hakkının olması gerektiği görüşünü savunmaktadırlar. Böylelikle, yetkili makamlarca mükellefin durumuna ilişkin önemli olgu ve iddiaların yanlış anlaşılmasının önüne geçilmiş olacaktır.

4.59 OECD Model Vergi Anlaşmasının 25'inci maddesinde düzenlenen ve çok sayıda çok taraflı anlaşmada öngörülen KAU, bir dava süreci değildir. Bazı durumlarda, mükellefin vermiş olduğu bilgiler sürecin gidişatında faydalı olabilmekle birlikte; KAU'nun devletlerin karşılıklı olarak yürüttüğü bir süreç olduğu hatırlanmalı ve vergi mükellefinin bu sürece katılımı yetkili makamların iradesine ve uzlaşısına bırakılması gerekmektedir.

4.60 Yetkili makamlar arasındaki tartışma ekseni bir yana, mükellefin yetkili makamlara konuyla ilgili tüm bilgileri zamanında vermesi büyük önem arz etmektedir. Yetkili makamların ellerindeki kaynaklar sınırlıdır ve mükellefler, özellikle de ilişkili firmaların işlemlerinin yetkili makamlarca tam ve doğru anlaşılmasının güç olduğu karmaşık ve çoklu olguya dayalı transfer fiyatlandırması vakalarında süreci kolaylaştırmak için gereken tüm çabayı sarf etmelidirler. Öte yandan, KAU esas itibariyle mükellefe destek sağlamak üzere tasarlandığından; yetkili makamlar, mükelleflere konuyla ilgili tüm olguları ve savlarını yanlış anlaşılmaya neden olmayacak şekilde sunabilmeleri için mümkün olan her imkânı sağlamalıdırlar.

4.61 Uygulamada; pek çok OECD üyesi ülkenin yetkili makamları, mükelleflerine düzenli olarak bu olanakları sağlamakta, müzakerelerde kaydedilen ilerlemelere ilişkin onların bilgilenmelerini sağlamakta ve sıklıkla da tartışmaların gidişatı esnasında yetkili makamlar tarafından benimsenen düzeltmeleri kabul etmelerinin mümkün olup olmayacağı hususunda fikirlerini almaktadır. Çoğu ülkede hâlihazırda standart hale gelmiş bu uygulamaların, olabildiğince yaygınlaştırılması gerekir. Bu uygulamalara, OECD tarafından yayımlanan Etkin Karşılıklı Anlaşma Usulleri Cep Kitabında da yer verilmiştir.

C.4.5 KAU program rehberinin yayımlanması

4.62 Uygulanabilir usuller hakkında halka açık kılavuza kolayca erişilebilir olması, vergi mükelleflerinin KAU sürecine katılımını kolaylaştırmaktadır. BEPS Eylem Planındaki 14 no'lu Eylem çalışması doğrudan bu Rehberliğin sağlanmasının öneminden bahseder. 14 no'lu Eyleme ilişkin Unsur 2.1 asgari standart olarak, ülkelerin KAU'ya ilişkin kurallar, rehberler ve usuller geliştirip yayımlamalarını ve bunlara vergi mükelleflerinin erişimini sağlayacak tedbirleri almalarını şart koşmaktadır. Bu kılavuz açıklamalar, vergi mükelleflerince yetkili makamlardan nasıl yardım talep edileceğine dair bilgileri içermelidir. Bunlar açık ve sade bir dille anlatılmalı ve halkın erişimine açık olmalıdır. BEPS 14 no'lu Eyleme ilişkin Raporda ayrıca, bir düzeltmenin potansiyel olarak bir vergi anlaşması kapsamında olabilecek hususlar içerdiğinde (örn. bir transfer fiyatlandırması düzeltmesinin, vergi anlaşmanın karşı tarafının hükümranlık alanı içindeki bir ilişkili işletmeyle gerçekleştirilen bir kontrollü işleme ilişkin olması gibi) bu tür bilgilerin özel önem taşıyabileceği ve bu gibi durumlarda ülkelerin KAU program rehberliğinin mükelleflerin erişiminde olduğunu teminat altına almak için gayret sarf etmelerinin gerektiği belirtilmektedir. Yayımlanmış bu Rehber kaynakların şeffaflığını ve yaygınlığını sağlamak için 14 no'lu Eyleme ilişkin Unsur 2.2 asgari standardı; yetkili makamların iletişim detaylarına, önemli yerel rehberlik hizmeti linklerine ve ülkeye özel kullanışlı diğer bilgilere kamunun erişimini sağlamak üzere KAU ülke profillerinin kamuya açık platformlarda yayımlanmasını içerir. Amaca yönelik olarak geliştirilip üzerinde uzlaşılmış raporlama taslağı uyarınca BEPS[4] kapsayıcı çerçeve üyeleri tarafından hazırlanan söz konusu ülke profilleri, OECD web sitesinde[5] yayınlanmıştır.

4 Bkz. www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm#membership.

5 Bkz, www.oecd.org/tax/beps/country-map-profiles.htm.

4.63 14 no'lu Eylem Çalışması, KAU program rehberinin içeriğinin başka boyutlarına ilişkin bir dizi farklı hususla ilgili de görüş belirtmektedir:

- 14 no'lu Eylemin asgari standardı Unsur 3.2 uyarınca, yetkili makamların yardım talepleri kapsamında vergi mükelleflerinin teslim etmeleri gereken özel bilgi ve belgeleri, ülkeler KAU program rehberlerinde tanımlanmaları gerekmektedir. Buna göre; mükelleflerin bilgi ve belgeleri söz konusu rehber açıklamalarına uygun olarak temin etmeleri halinde, ülkeler KAU'ya erişimi eksik bilgi temini gerekçesiyle reddedemezler.

- 14 no'lu Eylemin asgari standardı Unsur 2.6 uyarınca, ülkeler KAU program rehberlerinde vergi idareleri ve mükellefler arasındaki denetim uzlaşılarının KAU erişimine engel teşkil etmeyeceğini belirtmelidirler.

- Bunlara ek olarak, 14 no'lu Eyleme ilişkin bağlayıcı olmayan en iyi uygulama örneklerinden bazılarına göre ülkelerin KAU program rehberine dâhil edilmesi tavsiye edilen hususlar şunlardır: KAU ile iç hukuk idari ve yargı çözüm yolları arasındaki ilişkiye yönelik açıklama (En İyi Uygulama No:8); KAU kapsamında faiz ve ceza uygulamalarına ilişkin değerlendirme (En İyi Uygulama No:10); çok taraflı KAU ve PFA alanında rehberlik (En İyi Uygulama No:11). En İyi Uygulama No:9, bu Rehberliğin, iyi niyetli mükelleflerin yabancı düzeltmeleri başlatması durumunda ortaya çıkabilecek çifte vergilendirmenin yetki makamlarca istişare yoluyla çözülebilmesine yönelik olarak vergi mükelleflerinin KAU'ya erişimine izin verilmesi hususunu kapsamasını önermektedir.

4.64 Rehber veya kurallar yetkili makam ile onun yardımına ihtiyaç duyan mükellefler arasındaki ilişkiler üzerinde sınırlı bir etkiye sahip olduğundan, yetkili makamın usulü düzenlemek üzere rehber çıkarmasına veya kurallar koymasına ihtiyaç yoktur. Bununla beraber bu tek taraflı kural ve standartlarla ilgili olarak yetkili makamlar, anlaşma ortağı ülkelerin yetkili makamları ile düzenli olarak iletişimde kalmalı ve kendi ülkelerinin KAU profillerinin (bkz. yukarıdaki 4.62 no'lu paragraf) güncelliğini koruduğuna emin olmalıdırlar.

C.4.6 Eksik ödenen vergilerin tahsilatına ve faiz tahakkukuna ilişkin sorunlar

4.65 Bir karşıt düzeltme yoluyla çifte vergilendirme sorununun çözüm süreci, eksik ödenmiş vergilerin tahsilatı ve eksik veya fazla ödemelere yönelik faiz hesaplanması gibi konular nedeniyle karmaşık bir hal alabilir. Karşılaşılabilecek ilk problem, tahsilatın ertelenmesini sağlayacak yerel mevzuat

eksikliği nedeniyle, takdir olunan farkın KAU tamamlanmadan önce tahsil edilmesi olabilir. Bu durum, sorunların çözümlenmesi mümkün oluncaya kadar ÇUİ grubunun aynı vergiyi iki kez ödemesine neden olabilir. Bu sorun, sadece KAU bağlamında değil, yerel mevzuat kapsamındaki ihtilaflara ilişkin olarak da ortaya çıkabilir. BEPS Eylem Planının 14 no'lu Eylem çalışması, vakanın KAU kapsamında neticelendirilmesinden önce akit ülkelerden her ikisinin birden vergiyi tahsil etmesinin, mükellefin faaliyeti üzerinde belirgin etkileri (örn. nakit akış sorunlarına yol açması) olabileceğini kabul eder. Verginin erken tahsilatı, önceden tahsil edilmiş vergilerin iadesinin gerekebileceği değerlendirmesiyle yetkili makamların KAU tartışmalarına iyi niyetli yaklaşımını güçleştirebilir. BEPS Raporunun 14 no'lu Eyleminde ülkelere, "En İyi Uygulama No:6" olarak, KAU kapsamında çözüm için geçen süre boyunca vergi tahsilatlarını askıya almak için uygun önlemleri almaları tavsiye edilmiş ve böyle bir askıya alma süresinin en az, aynı koşullarda yerel mevzuat hükümlerine göre idari ve yargısal süreçlerine başvuran bir kişiye tanınan süre kadar olması gerektiği belirtilmiştir. Bu çerçevede, 14 no'lu Eylemin asgari standardı Unsur 2.2 (bkz. 4.62 no'lu paragraf) uyarınca; hazırlanan KAU ülke profillerinde, vergi tahsilatlarının askıya alınması imkânına ilişkin bilgiye de yer verilmesi gerektiği belirtilmelidir.

4.66 Eksik ödenen verginin tamamının ya da bir bölümünün tahsilinin geçici olarak durdurulup durdurulmadığına bakılmaksızın, diğer hususlarda da birtakım sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Transfer fiyatlandırması vakalarının çözümlenmesinin genelde uzun bir süreyi gerektirmesinden dolayı, eksik ödenen vergi tutarının ya da bir karşıt düzeltmenin mümkün olduğu durumda, diğer ülkede fazla ödenen vergi tutarının faizi, vergi aslına eşit, hatta daha yüksek çıkabilmektedir. Ülkeler KAU kapsamında, iki ülkede geçerli faiz kurallarının birbiriyle tutarsız olmasının, ÇUİ grubu açısından, kontrollü işlemlerin daha başlangıçta emsaline uygun biçimde gerçekleşmesi durumunda ortaya çıkmayacak olan ilave bir maliyet ya da tam tersine ek bir menfaat (örn. karşıt düzeltmeyi gerçekleştiren ülkede ödenen faizin birincil düzeltmeyi gerçekleştiren ülkede uygulanan faizden yüksek olması durumunda) yaratabileceğini göz önünde bulundurmalıdırlar. Yukarıda belirtildiği üzere, BEPS14 no'lu Eyleme ilişkin En İyi Uygulama No:10, ülkelerin yayımladıkları KAU rehberinde KAU kapsamındaki faiz uygulamalarına ilişkin açıklamalarda bulunmalarını tavsiye eder. Buna ilave olarak, 14 no'lu Eylemin asgari standardı Unsur 2.2 uyarınca hazırlanan KAU ülke profilleri, seçilmiş ülkelerin KAU kapsamında faiz ve ceza uygulamalarına ilişkin bilgi içerir.

4.67 Faiz tutarının (uygulandığı orandan bağımsız olarak) karşıt düzeltmeyi uygulayan ülkenin bu karşıt düzeltmeyi ilişkilendirdiği yıl ile yakın bir ilişkisi olabilir. Karşıt düzeltmeyi uygulayan ülke, söz konusu düzeltmeyi,

birincil düzeltmenin belirlendiği yıl için uygulamaya karar verebilir ki, böyle bir durumda (faiz oranına bakılmaksızın) büyük ihtimalle daha düşük tutarda faiz ödenecektir; buna karşın, birincil düzeltmeyi uygulayan ülke eksik beyan edilen ve tahsil edilmeyen vergi üzerinden hesaplayacağı faizi kontrollü işlemin gerçekleştiği yıl itibarıyla (nispi olarak daha düşük bir oran uygulanacak olsa da) başlatabilir. Bir karşıt düzeltmenin hangi yılda uygulanması gerekeceği konusu, 4.36 no'lu paragrafta ele alınmıştır. Bazı durumlarda, iki ülkenin yetkili makamları arasında, düzeltme işlemine ilişkin faiz hesaplanmaması ve ödenmemesi hususunda uzlaşının oluşması uygun olabilir (ancak, ilgili ikili anlaşmada bu konuda özel bir hüküm bulunmadığı takdirde, bu yönde bir uzlaşı mümkün olamayabilir.). Böyle bir yaklaşım aynı zamanda, idari karmaşıklığı da azaltacaktır. Bununla birlikte, eksik ödenen veya fazla ödenen vergi tutarları üzerinden hesap edilen faizlerin, farklı ülkelerdeki farklı mükelleflere yansıtılmalarının mümkün olması nedeniyle, böyle bir yaklaşım neticesinde, uygun bir ekonomik sonucun elde edileceği konusunda herhangi bir teminat söz konusu olmayacaktır.

C.5 İkincil düzeltmeler

4.68 Birincil transfer fiyatlandırması düzeltmesinin yol açtığı uygulamalar, sadece karşıt düzeltmeler değildir. Birincil transfer fiyatlandırması düzeltmeleri ve karşıt düzeltmeler, bir ÇUİ grubunun vergiye tabi kârlarının dağılımını vergisel amaçlar için değiştirirler; ancak, düzeltme işlemi tarafından temsil edilen aşırı kârların, kontrollü işlemin emsaline uygun biçimde gerçekleştirilmiş olması halinde ortaya çıkacak olan sonuçlarla tutarsız oldukları gerçeğini değiştiremezler. Fiili kâr dağıtımının birincil transfer fiyatlandırması düzeltmesiyle tutarlılığını sağlamak üzere, transfer fiyatlandırması düzeltmesi öngören bazı ülkeler, yerel mevzuatları uyarınca, birincil düzeltmeden kaynaklanan aşırı kârların bir başka biçimde transfer edilmiş ve vergilendirilmiş gibi dikkate alınacağı yapıcı bir işlemin (ikincil bir işlemi) uygulanması gerektiğini öne süreceklerdir. Genellikle ikincil işlemler yapay temettüler, özkaynak katkıları ve 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 ödemiş olabilir. Yani ikincil düzeltmeler, tekrar hesaplanan vergilendirilebilir kârlarla başlangıçta kaydedilmiş olan kârlar arasındaki farklılığı gidermeye yöneliktir. İkincil bir işlemin vergiye tabi kılınması, ikincil bir transfer fiyatlandırması düzeltmesine (ikincil bir 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, ilgili vakanın mahiyetine ve ikincil düzeltmeyi öngören ülkenin vergi kanunlarına bağlı olacaktır.

4.69 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 krediler olarak varsayacağı duruma ilişkindir. Böyle bir durumda, borcun geri ödenmesi gereğinin ortaya çıkacağı kabul edilir. Daha sonra birincil düzeltmeyi yapan vergi idaresinin, emsaline uygun bir faiz oranı uygulayabilmek için bu ikincil işleme emsallere uygunluk ilkesini tatbik etmek yoluna gitmesi gerekecektir. Bu kapsamda, genellikle; uygulanacak faiz oranı, faiz ödemesi yapılması halinde buna ilişkin takvim ve faizin sermayeleştirilip sermayeleştirilmeyeceği gibi hususlar ele alınmasına ihtiyaç olacaktır. Örtülü kredi yaklaşımının, yalnızca birincil düzeltmenin ilgili olduğu yıl üzerinde değil, aynı zamanda, ikincil düzeltmeyi öngören vergi idaresinin söz konusu yapay kredinin ödendiğini kabul ettiği yıla kadar geçen yıllar üzerinde de etkisi olabilecektir.

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

4.71 OECD Model Vergi Anlaşmasının 9'uncu maddesinin 2'nci bendi ile ilgili Yorumda; ikincil düzeltmelerin söz konusu madde kapsamında yer almadığı, bu nedenle de vergi idarelerinin ikincil düzeltmeleri yapmasıyla ilgili bir yasak veya mecburiyet bulunmadığı belirtilmektedir. Daha geniş açıdan bakıldığında, çifte vergilendirme anlaşmalarının amacının çifte vergilendirmeden kaçınma ve sermaye ve gelir üzerindeki vergilerde mali kayıpların önlenmesi olduğu söylenebilir. Birçok ülke, uygulamaları gereği ya da yerel mevzuatlarının izin vermemesinden dolayı, ikincil düzeltme uygulamamaktadır. Bazı ülkeler, diğer ülkelerin ikincil düzeltmeleri açısından herhangi bir mahsup hakkı tanımayı reddetmekte olup, 9'uncu madde kapsamında da böyle bir hakları bulunmaktadır.

4.72 İkincil düzeltmeler, bazı ülkeler tarafından içerdikleri uygulama güçlükleri nedeniyle reddedilmektedir. Örneğin, iki iştirak firma arasında birincil bir düzeltmenin uygulanması durumunda, ikincil düzeltme bu iştirak şirketlerden birinden zincirleme olarak yukarıya ana şirkete, oradan da bu sefer geri diğer iştirak şirkete ulaşan bir kâr payı dağıtımı faraziyesi olabilir. Bu bağlamda yaratılabilecek pek çok farazi işlem vardır ki bu da, birincil düzeltmeye neden

olan işlemin tarafı olan ülkelerin dışındaki diğer ülkelerde de vergisel sonuçların olup olmayacağı sorusunu doğurur. İkincil işlemin bir kredi olarak belirlenmesi halinde, böyle bir durumun ortaya çıkması engellenebilir; ancak yapay krediler birçok ülkede bu amaç için kullanılmamaktadır ve faiz uygulaması boyutuyla bu tür işlemler de başka birtakım sorunlara yol açabilmektedir. Hisselerle orantılı olmayan temettüler, uygulamadaki ticaret kanunu hükümlerine aykırılık gösterse de, kontrollü işlemlere taraf olmayan ve el altından nakit paraları kazandıklarına yönelik varsayımında bulunulmayan azınlık hissedarların yapay temettü elde etmiş sayılmaları uygun olmayacaktır. Öte yandan, yurtdışı vergilerin mahsup sistemiyle etkileşiminin bir sonucu olarak, ikincil bir düzeltme, bir ÇUİ grubunun toplam vergi yükünü önemli ölçüde azaltabilmektedir.

4.73 Yukarıda açıklanan güçlüklerin ışığında, ikincil düzeltmelerin gerekli görülmesi halinde vergi idareleri, stopaj vergisinden kaçınmaya yönelik örtülü kazanç yoluyla temettü dağıtımına yönelik tespitlerin bulunması durumu hariç olmak üzere, çifte vergilendirme olasılığını en alt düzeye indirecek biçimde bu tür düzeltmeleri gerçekleştirmeleri konusunda teşvik edilmektedirler. Ayrıca, bu konuda politika geliştiren ya da mevcut politikasını gözden geçiren ülkelere de, yukarıda belirtilen güçlükleri dikkate almaları tavsiye edilmektedir.

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

4.75 Kârların ilişkili işletmeye geri transferinin bir temettü ödemesi yeniden sınıflandırılması şeklinde gerçekleşmesi durumunda; temettü miktarı (birincil düzeltmede yer alan tutara kadar olan), alan tarafın brüt gelirinden indirilecektir (zira söz konusu tutar, birincil düzeltme esnasında zaten muhasebeleştirilmiş bulunmaktadır). Bu uygulamanın sonucunda, temettüyü alan taraf, dolaylı vergi indirimi (ya da vergi muafiyeti sistemindeki, temettü istisnasından yararlanma) hakkını ve temettü ödemeleri için geçerli stopaj vergi indirimi hakkını kaybedecektir.

4.76 Kârların ilişkili işletmeye geri transferinin bir alacak hesabının oluşturulması şeklinde gerçekleşmesi durumunda, gerçek nakit akışı üzerindeki düzeltmeler zaman içinde gerçekleştirilecektir; bununla birlikte, yerel mevzuat, söz konusu hesap üzerindeki düzeltmeler için öngörülen süreyi daraltabilmektedir. Bu yaklaşım, kontrollü işlemdeki taraflardan birinin elinde bulunan haksız kârın giderilmesinde ikincil işlem olarak yapay kredi kullanılması ile aynı niteliktedir. Bununla birlikte, hesap üzerinden faiz tahakkukunun kendine özgü vergisel sonuçları bulunmaktadır ve dolayısıyla süreç, faiz tahakkukunun (4.69 no'lu paragrafta açıklandığı üzere) yerel mevzuata göre ne zaman başlayacağına bağlı olarak daha da karmaşıklaşmaktadır. Bazı ülkeler, bir yetkili makam anlaşmasının parçası olarak, bu hesaplar üzerinden faiz hesaplamamayı uygun bulabilmektedir.

4.77 Kârların geri transferi söz konusu olduğunda; kâr transfer işleminin gerçekleştiği ya da bu işlemin kurgulandığını gerek kendisi takip etmek, gerekse vergi idaresine göstermek için söz konusu ödemeleri ya da düzenlemeleri, ödemeyi ilişkili işletmeye transfer eden mükellefin hesaplarına nasıl kaydetmesi gerektiği sorusu gündeme gelmektedir. Transfer işleminin, bu transferi gerçekleştirmesi gereken işletmenin hesaplarına fiiliyattaki kaydı, en nihayetinde transfer işleminin ne şekilde gerçekleştiğine bağlı olacaktır. Örneğin, şayet bir temettü ödemesi birincil düzeltmeyi yapan vergi idaresi ve temettüyü tahsil eden mükellef açısından bir geri kâr transferi şeklinde kabul ediliyorsa, o vakit bu türden bir düzenlemenin temettüyü ödeyen ilişkili işletmenin hesaplarına özellikle kaydedilmesini gerektiren bir durum yoktur; zira böyle bir işlem, eldeki temettünün niteliğini veya tutarını değiştirmeyecektir. Öte yandan, bir borçlu hesabının oluşturulması durumunda, gerek borçlu hesabı kaydeden mükellefin, gerekse söz konusu 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 üzerinden işletilen faizlerin açıkça tanımlanabilmesi ve bunlar için söz konusu ülkenin yerel mevzuatı uyarınca işlem gerçekleştirilmesi mümkün olacaktır. Ayrıca, kur farkından kaynaklanan kazanç ve zararlarla ilgili hususlar da gündeme gelebilecektir.

4.78 Hâlihazırda pek çok OECD üyesi ülkenin geri kâr transferi uygulamasına yönelik fazla bir deneyiminin olmaması nedeniyle; söz konusu transferlerin gerçekleştirilmesi için mükellefler ve vergi idareleri arasında yapılacak anlaşmaların, ilgili birincil düzeltme için başlatılan KAU çerçevesinde tartışılması tavsiye edilir.

D. Eşzamanlı vergi incelemeleri

D.1 Tanımı ve gelişimi

4.79 Eşzamanlı vergi incelemesi, iki ya da daha fazla ülkenin vergi incelemelerinde işbirliğinde bulunmalarını sağlayan, geniş bir yelpazedeki uluslararası hususlarda kullanılan bir tür karşılıklı yardımlaşma şeklidir. Daha çabuk 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 eşzamanlı vergi incelemeleri, işlemlerin gerçek niteliğinin vergi cennetlerinin araya sokulması sonucu belirsizleştirildiği durumlar üzerinde odaklanmışlardır. Bununla birlikte, karmaşık yapıdaki transfer fiyatlandırması vakalarında, transfer fiyatlandırması analizlerini gerçekleştiren vergi idarelerinin sahip oldukları verilerin sıhhatini artırması nedeniyle eşzamanlı vergi incelemelerinin daha geniş bir rol üstlenebileceği belirtilmektedir. Ayrıca, eşzamanlı vergi incelemelerinin ekonomik çifte vergilendirme olasılığının azaltılmasına yardımcı olabileceği, mükelleflerin vergiye uyum maliyetlerini indirebileceği ve ihtilaflı konuların çözümlenmesi 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 kalmasını önlemek için gayret göstermeleri gerekir.

4.80 Eşzamanlı vergi incelemeleri, Eşzamanlı Vergi İncelemelerinin Yürütülmesine ilişkin OECD Model Vergi Anlaşmasının (OECD Model Anlaşması) A Bölümünde tanımlanmaktadır. Bu anlaşmaya göre, eşzamanlı bir vergi incelemesi, "iki veya daha fazla tarafın her birisi kendi hükümranlık bölgesinde olmak üzere mükellef(ler)in vergi işlemlerinin, üzerinde ortak veya bağlantılı menfaatlerinin olduğu her türlü bilginin değişimini sağlamak amacıyla eşzamanlı ve bağımsız olarak incelenmesi" anlamına gelmektedir. Bu karşılıklı yardımlaşma şekli, KAU'nun bir alternatifi olarak görülmemelidir. Eşzamanlı vergi incelemesi sonucunda yetkili makamlar aracılığıyla gerçekleşen her türlü bilgi değişimi yine, bu tür değişimler için getirilen teminatlar çerçevesinde yapılmaktadır. Eşzamanlı incelemelere ilişkin uygulama bilgileri, Mali İşler Komitesi tarafından 23 Ocak 2006 tarihinde kabul edilen Bilgi Değişimi El Kitabında bulunabilir (bkz. http://www.oecd.org/ctp/eoi/manual).

4.81 OECD Model Vergi Anlamasının 26'ncı maddesini takip eden maddeler, eşzamanlı vergi incelemeleri için yasal dayanak teşkil edebilirken; yetkili makamlar, sıklıkla eşzamanlı vergi incelemeleri ve bilgi değişimine ilişkin kendi program hedeflerini ve uygulama usullerini ortaya koyan çalışma

düzenlemeleri yapmaktadırlar. İzlenecek kurallar hakkında ana hatlar itibariyle bir anlaşmaya varılmasından ve üzerinde çalışılacak vakaların seçilmesinden sonra, her bir ülkenin vergi inceleme elemanları ve müfettişleri kendi hükümranlık bölgelerinde, kendi yerel mevzuat hükümleri ve idari düzenlemeleri çerçevesinde incelemelerini ayrı ayrı yürüteceklerdir.

D.2 Eşzamanlı vergi incelemelerinin yasal dayanağı

4.82 Eşzamanlı vergi incelemeleri, OECD Model Vergi Anlaşmasının 26'ncı maddesine dayanan bilgi değişimi hükümleri kapsamında yer almaktadır. 26'ncı madde, akit ülkelerin yetkili makamları arasında, OECD Model Vergi Anlaşması şartlarının veya Anlaşma kapsamındaki vergilere ilişkin kendi yerel mevzuat hükümlerinin yerine getirilmesi bakımından gerekli bilgi değişimlerine gidilmesi şeklinde bir işbirliği öngörmektedir. Yorumda belirtilen üç bilgi değişimi yöntemi (talep üzerine değişim, anlık değişimler ve otomatik değişimler) hakkında 26'ncı madde ve ilgili Yorumda tarafların karşılıklı yardımlaşma olanaklarına ilişkin bir kısıtlama getirilmemektedir.

4.83 Eşzamanlı vergi incelemelerinin yasal dayanağı, çifte vergilendirme anlaşmalarının kapsamı alanı dışına da çıkabilmektedir. 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. Vergi Konusunda Karşılıklı İdari Yardımlaşma Hakkında Avrupa Ortak Konseyi-OECD Anlaşmasının 8'inci maddesi de, açık biçimde eşzamanlı vergi incelemelerine olanak sağlayan birtakım hükümler içermektedir.

4.84 Her durumda, bir devletin vergi idaresince temin edinen bilgiler, söz konusu ülkenin yerel mevzuatı uyarınca gizli bilgiler olarak kabul edilecek; yalnızca belirli vergisel amaçlar için kullanılacak ve yalnızca vergi anlaşması ya da karşılıklı yardım anlaşması kapsamında özel olarak tanımlanan vergisel işlemlerde yer alan belirli kişiler ve makamlara 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 bilgilendirmenin gerçekleşeceği hususundan haberdar etmesi gerekmektedir.

D.3 Eşzamanlı vergi incelemeleri ve transfer fiyatlandırması

4.85 Eşzamanlı vergi incelemeleri için transfer fiyatlandırması vakalarının seçiminde, farklı ülkelerde incelemelerin gerçekleştirilmesi ya da tarhiyatların yapılmasına ilişkin zamanaşımı sürelerinde veya incelemeye açık vergi dönemlerinde ortaya çıkan farklılıklar kaynaklı ciddi bazı engeller bulunabilmektedir. Bununla birlikte bu tür sorunlar, hangi vakalar için inceleme dönemlerinin çakıştığını tespit etmek ve gelecekteki inceleme dönemlerini uyumlaştırmak amacıyla ilgili yetkili makamların karşılıklı olarak birbirlerini inceleme programlarına ilişkin bilgilendirmesi sayesinde asgariye indirgenebilmektedir. İlk bakışta vergi incelemesi programlarının önceden paylaşılmasının faydalı gibi görünmesine karşın; bazı ülkeler, eşzamanlı bir vergi incelemesine ilişkin olarak, bunun gerekçesini teşkil eden ayrıntıların oldukça kapsamlı bir biçimde belirlenerek karşı tarafa sunulduğunda, anlaşma ortağı diğer tarafın öneriyi kabul etme olasılığının daha yüksek olduğunu gözlemlemişlerdir.

4.86 Eşzamanlı vergi incelemesi için vaka seçiminden 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 takip etmeleri 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 da bu usulün izlenmesi gerekmektedir. Böyle bir durumda, ilgili vergi idaresinin, eşzamanlı vergi incelemesi başlamadan önce, anlaşma ortağı taraflara, böyle bir usule uyması gerektiğini önceden bildirmesi gerekmektedir.

4.87 Örneğin farklı vergi hükümranlık alanlarında mukim mükellefler arasında maliyetlerin paylaşıldığı veya yüklenildiği ve kârların bölüşüldüğü, ya da daha genel olarak transfer fiyatlandırmasına ilişkin hususların söz konusu olduğu durumlarda, eşzamanlı vergi incelemelerinin ilişkili işletmelerin vergisel yükümlülüklerinin doğru bir biçimde belirlenmesinde oldukça yararlı bir işlevi bulunmaktadır. Eşzamanlı vergi incelemeleri, çok uluslu ticaret uygulamalarında, karmaşık yapıya sahip işlemlerde, maliyet katılım anlaşmalarında ve küresel ticaret ve yenilikçi finansal işlemler gibi özel alanlardaki kâr paylaşımı yöntemlerinde, bilgi değişimini kolaylaştırabilmektedir. Böylelikle vergi idareleri, bir ÇUİ'nin toplam faaliyetleri üzerinde daha iyi ve daha derin bir anlayış ve kavrayış geliştirebilirler ve uluslararası işlemlerin karşılaştırılması ve kontrolüne yönelik daha geniş olanaklara sahip olabilirler. Eşzamanlı vergi

incelemeleri aynı zamanda, mükelleflerin davranış biçimleri, sektör bünyesindeki uygulamalar ve eğilimler ile incelenen hususi vakaların ötesinde önemli bir takım bilgilerin teminine yönelik olarak, sektörel bilgi değişimini de destekleyebilir.

4.88 Eşzamanlı vergi incelemelerinin bir amacı, transfer fiyatlandırması düzenlemelerine olan uyumu artırmaktır. Vergi idareleri açısından, özellikle kendi ülkesindeki mükellefin işbirliği yapmaması veya gerekli bilgileri süresinde temin etmekten imtina etmesi durumunda, iki veya daha fazla vergi hükümranlık alanına bağlı şirketler arasında cereyan eden kontrollü 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 olabilir.

4.89 Süreç aynı zamanda, transfer fiyatlandırmasına ilişkin tartışmaların erken bir dönemde ortaya konmasını ve böylelikle de, mükelleflerle vergi idareleri arasındaki muhtemel yargı ihtilaflarının en aza indirilmesini de sağlayabilecektir. Bu husus; eşzamanlı vergi incelemesi esnasında elde edilen bilgilere bağlı olarak, incelemeye katılan vergi inceleme elemanlarının veya vergi müfettişlerinin, ilişkili işletmeler arasındaki transfer fiyatlandırması koşullarıyla ilgili olarak ortaya çıkan görüş ayrılıklarını tartışmaya açma imkânı bulmaları ve bu konularda uzlaşı sağlamaya muktedir olmaları halinde mümkün olabilecektir. Böyle bir sürecin başlatılması halinde, ilgili vergi inceleme elemanları veya vergi müfettişlerinin, yapılan durum değerlendirmesine ilişkin olarak ortaya çıkan anlaşmazlıkları ve ilişkili işletmelerin tabi oldukları transfer fiyatlandırması alanındaki yasal uygulamalar arasındaki farklılıkları vurgulamak suretiyle ilişkili işletmeler arasındaki kontrollü işlemlerin mahiyeti ve koşullarının belirlenmesi ve değerlendirilmesi hususunda mümkün olduğu ölçüde birbirleriyle uzlaşan beyanlar oluşturabilmeleri gerekmektedir. Bu tür beyanlar, ayrıca ilerde uygulanacak olan KAU için bir zemin oluşturabilir ve muhtemelen de, mükellefin işlemlerini inceleyen bir ülke tarafından, anlaşmada taraf olan diğer ülkenin vergi idaresinin söz konusu ilişkili işletmenin vergi yükümlülüğünü nihai olarak belirlemesinden çok sonra yol açılan sorunları bertaraf edebilir. Böyle bir yaklaşım, örneğin KAU'ya ilişkin bilgi eksikliği kaynaklı sıkıntıları en aza indirebilir.

4.90 Bazı durumlarda, eşzamanlı vergi incelemesi usulü, incelemeye katılan vergi idarelerinin, ilişkili işletmeler arasındaki kontrollü işlemleriyle ilgili transfer fiyatlandırmasına ilişkin koşullar üzerinde bir uzlaşmaya varmalarını sağlayabilir. Uzlaşma sağlandığında, karşıt düzeltmeler erken bir aşamada uygulanabilir, böylelikle de zaman sınırlamasına ilişkin engeller ve ekonomik

çifte vergilendirme sorunu da mümkün olduğu ölçüde ortadan kaldırılabilir. Ayrıca, ilişkili işletmelerin transfer fiyatlandırmasıyla ilgili anlaşmaya mükellefin de rızası sağlanarak ulaşılması durumunda, oldukça yüksek bir maliyet ve zaman gerektiren mahkeme sürecine gerek kalmayabilir.

4.91 İlişkili işletmelerin transfer fiyatlandırması konusunda eşzamanlı vergi incelemesi sürecinde vergi idareleri arasında herhangi bir anlaşmaya varılamaması durumunda bile, OECD Model Vergi Anlaşması, ilişkili işletmelerin her birinin çifte vergilendirmeyi önleme amacıyla KAU başlatılması konusunda bir talebi, eşzamanlı vergi incelemesi uygulanmadığı duruma kıyasen daha önceki bir tarihte sunabileceğini öngörmektedir. Durum böyleyse, o zaman eşzamanlı vergi incelemeleri, mükellefin vergi yükümlülüğü üzerinde bir vergi idaresince düzeltmeler uygulanması ile bir KAU'nun uygulanışı arasında geçen süreyi önemli ölçüde azaltabilecektir. Ayrıca, OECD Model Anlaşması; mükellef tarafından talep edilebilecek KAU kapsamındaki vergi düzeltmeleri için vergi idarelerinin daha kapsamlı veriler elde etmesini sağlayabilmesine imkân tanıması nedeniyle, eşzamanlı vergi incelemelerinin KAU'yu kolaylaştırabileceğini öngörmektedir. Vergi idarelerinin yukarıda ele alınan beyanlarında ortaya konulan vergisel durumlara ilişkin tespit ve değerlendirilmeler ile ilgili transfer fiyatlandırması hususuna yönelik önerilen vergisel yaklaşımlar sayesinde, KAU'nun uygulamadaki işleyişi önemli ölçüde etkinleştirilebilecek ve böylelikle yetkili makamların aralarında uzlaşmaya varmaları kolaylaşacaktır.

4.92 Eşzamanlı vergi incelemeleri sayesinde ilişkili işletmeler de, ilgili vergi idareleri tarafından yürütülen süreçte eşgüdümün sağlanması ve mükerrerliğin önlenmesi sonucunda, zaman ve kaynak bakımından 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 ÇUİ'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 tespitler ve değerlendirmeler gerçekleştirmelerine yardımcı olabilirler. Böylelikle ilişkili işletmeler, erken bir aşamada transfer fiyatlandırması uygulamaları konusunda belirsizliği bertaraf edebileceklerdir. Bkz. 4.79 no'lu paragraf.

D.4 Eşzamanlı vergi incelemelerinin kullanımına ilişkin öneriler

4.93 Eşzamanlı vergi incelemelerinin OECD üyesi ülkeler arasında giderek artan kullanımının sonucunda, Mali İşler Komitesi bu tür bir işbirliğine girebilecek ve girmek isteyecek ülkeler için OECD Model Anlaşması taslağı hazırlamayı uygun bulmuştur. 23 Temmuz 1992 tarihinde OECD Konseyi üye ülkelere bu tür bir işbirliğinin yasal ve uygulama boyutlarına rehberlik eden bu Model Anlaşmayı kullanmalarını önermiştir.

4.94 Ticari faaliyetlerin giderek uluslararası bir hal alması ve ÇUİ işlemlerinin karmaşıklığı nedeniyle, transfer fiyatlandırması konuları giderek daha fazla önem kazanmaya başlamıştır. Eşzamanlı vergi incelemeleri, ÇUİ'lerin transfer fiyatlandırması uygulamalarıyla ilgili olarak hem mükelleflerin hem de vergi idarelerinin karşılaştığı sorunları azaltabilir. Bu nedenle, eşzamanlı vergi incelemelerinin transfer fiyatlandırması vakalarının incelenmesinde ve bilgi değişiminin ve KAU'nun kolaylaştırılmasına yönelik olarak daha fazla kullanılması önerilmektedir. Eşzamanlı bir incelemede yeni bir matrah takdiri yapılmışsa, ilgili taraf ülkelerin her ikisinin de ÇUİ açısından çifte vergilendirme yaratacak bir sonuçtan kaçınmaya çalışması gerekir.

E. Güvenli limanlar

E.1 Giriş

4.95 Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması, bol kaynak gerektiren bir süreç olabilir. Mükellefler ve vergi idareleri üzerinde karmaşık kurallar ve mütekabil uyumluluk talepleri ile daha da katmerlenen ağır bir idari yük oluşturabilir. Tüm bu faktörler, OECD üyesi ülkelerin, "güvenli liman" kurallarının transfer fiyatlandırması açısından (ne zaman) uygun olup olmadığı sorusu üzerinde yoğun bir biçimde durmalarına neden olmuştur.

4.96 Bu Rehber 1995 yılında kabul edildiğinde, güvenli liman kurallarıyla ilgili olarak ifade edilen görüşler genellikle olumsuzdu. Güvenli limanların, transfer fiyatlandırması uyumu ve idaresini kolaylaştırabileceği, ancak güvenli liman kurallarının firmaların kontrollü işlemlerini fiyatlandırmasında beklenmeyen ters etkiler doğurması şeklinde temel problemlerin doğmasına neden olabileceği düşünülmekteydi. Tek taraflı güvenli limanların, güvenli liman ilkesini uygulayan ülkenin ve aynı şekilde güvenli limanı seçen vergi mükellefleri ile kontrollü işlem uygulayan ilişkili firmaların bulunduğu ülkelerin vergi gelirleri üzerinde olumsuz etki doğurabileceği öngörülmekteydi. Dahası, güvenli limanların emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu olmayabileceği ifade edilmekteydi. Bu nedenle, transfer fiyatlandırması kapsamında güvenli limanların

önerilemeyeceği ve dolayısıyla güvenli liman kullanımının tavsiye edilemeyeceği sonucuna varılmıştı.

4.97 Varılmış olan genelde olumsuz mahiyetteki bu sonuçlara rağmen, bir takım ülkeler güvenli liman kurallarını benimsemiştir. Bu kurallar genellikle küçük ölçekli mükelleflere ve/veya daha az karmaşık işlemlere uygulanmaktadır. Bu kuralların hedefi ve tanımının dikkatli bir şekilde belirlenmesi ve zayıf uygulamaların hâkim olduğu güvenli liman rejimlerinden kaynaklanabilecek sorunlardan kaçınılması şartıyla; güvenli limanlar, uygulamanın faydalarının ilintili kaygıları bastırabileceğini ifade eden vergi idareleri ve de mükellefler tarafından genellikle olumlu karşılanmıştır.

4.98 Güvenli limanların, düşük transfer fiyatlandırması riski içeren mükellefler ve/veya işlemlere yönlendirilmesi ve ikili veya çok taraflı temelde uygulanması durumunda uygunluğunun en fazla olması beklenir. Güvenli liman uygulamasına ilişkin bir hüküm, bu uygulamayı açıkça benimsemiş olan dışında hiçbir şekilde hiçbir vergi idaresini yükümlülük altına sokmaz ve sınırlandırmaz.

4.99 Güvenli liman öncelikli olarak vergi mükellefine faydalı olsa da, kaynakların daha verimli kullanımını sağlayarak vergi idarelerine de yarar sağlar. Vergi idareleri vergi denetim ve kontrol kaynaklarını küçük ölçekli mükellefler ve daha az karmaşık işlemlerden (transfer fiyatlandırması metodolojisi ve fiili sonuçlar açısından uygulamada istikrarlı bir şekilde çözümlenebilen) daha karmaşık ve daha fazla risk barındıran vakalara kaydırabilirler. Aynı zamanda, mükellefler daha fazla kesinlik ve daha düşük uyum yükümlülükleriyle seçili işlemlerini fiyatlandırabilir ve vergi beyannamelerini doldurabilirler. Ancak, güvenli limanların tasarlanma şeklinin belirlenmesinde; şartları uyan mükellefler için güvenli liman kuralları altında belirlenmesine izin verilen transfer fiyatının emsale uygun fiyata yakınsama derecesi, gelirin çift taraflı vergi dışı kalması gibi uygunsuz vergi planlaması imkânı, aynı durumdaki mükelleflere eşit muamele ve güvenli limanların emsallere uygunluk ilkesi veya diğer ülkelerin uygulamalarıyla olan uyumsuzluğundan kaynaklanan çifte vergilendirme potansiyeli bakımından endişelere mani olunması için azami dikkat gereklidir.

4.100 İzleyen tartışma güvenli liman uygulamalarına ilişkin faydalar ile endişeleri ele alır ve emsallere uygunluk ilkesini temel alan transfer fiyatlandırması sistemlerinde güvenli limanın uygulanabileceği koşullara yönelik kılavuzluk sağlar.

E.2 Güvenli limanların tanımı ve kapsamı

4.101 Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasında karşılaşılan birtakım güçlüklerden; şartları uyan mükelleflerin açıkça ve dikkatlice belirlenmiş işlemler için tanımlanmış basit bir dizi transfer fiyatlandırması kurallarını uygulamasına izin verileceği veya genel transfer fiyatlandırma kurallarının uygulanmasından muaf tutulabilecekleri ortamın sağlanmasıyla kaçınılabilir. Bu çerçevede, bu kurallara göre belirlenen fiyatlar, bu kuralları açıkça kabul etmiş vergi idareleri tarafından otomatik olarak kabul edilecektir. Bu tür seçimlik düzenlemeler genellikle "güvenli limanlar" olarak anılır.

4.102 Transfer fiyatlandırması rejiminde güvenli liman belirli bir mükellef kategorisine veya işlemlere uygulanan bir düzenlemedir ve bu durum seçilmiş mükelleflere aksi takdirde ülkenin genel transfer fiyatlandırması kurallarına göre uyulması gereken bazı yasal zorunluluklara ilişkin kolaylık sağlar. Güvenli liman genel transfer fiyatlandırması rejimindekine kıyasla daha basitleştirilmiş yükümlülükler ihtiva eder. Böyle bir düzenleme, mükellefe örneğin vergi idaresi tarafından imkân tanınan basitleştirilmiş transfer fiyatlandırması yaklaşımını uygulanması gibi transfer fiyatının özgün bir biçimde belirlenmesi imkânı sağlar. Alternatif olarak, güvenli liman tanımlı bir mükellef veya işlem grubunu transfer fiyatlandırması kurallarının tamamının veya bir kısmının uygulanmasından muaf tutabilir. Genellikle, güvenli liman hükümlerini uygulayan mükellefler, ilgili belgelendirme gerekliliklerinin tamamı veya bir kısmı dâhil transfer fiyatlandırması uyum yükümlülüklerinin yerine getirilmesinden muaf tutulurlar.

4.103 Bu Kısımda yer alan tartışmanın amaçları doğrultusunda güvenli limanlar, doğrudan emsale uygun fiyatın tespit edilmesine ilişkin olmayan idari sadeleştirme önlemlerini içermez, örneğin belge gerekliliklerinde sadeleştirme veya muafiyet oluşturma (bir fiyat tespitinin yokluğunda) ve bu Bölümün F Kısmında tartışılan kontrollü işlemlerin transfer fiyatlandırması üzerine mükellef ve vergi idaresi önceden anlaşmalarına dair usuller (PFA) gibi. Bu Kısımdaki tartışma ayrıca, bir yabancı bağlı ortaklığın "aşırı" borçlandırılmasının önlenmesi amaçlı vergi hükümlerine (örtülü sermaye kuralları) yönelik bulunmamaktadır.

4.104 Yukarıdaki güvenli liman tarifini tam olarak karşılamasa da, bazı ülkeler bu Kısımda tartışılan bazı faydaların gerçekleştirilmesine yönelik varsayıma dayalı farklı bazı idari sadeleştirme tedbirleri uygulayabilirler. Örneğin, bir vergi mükellefinin, transfer fiyatının emsallere uygunluk ilkesiyle uyumlu olduğunu gösterme hakkı baki olmak üzere, vergi idaresince öngörülen zorunlu bir fiyat hedefi çürütülebilir bir varsayım olarak uygulanabilir. Böyle bir sistemde, sistemin var olmadığı duruma nazaran mükellefin fiyatının emsallere uygunluk ilkesiyle uyumlu olduğunu göstermek için daha fazla bir yük altına

girmemesi esastır. Bu tür sistemlerde zorunlu varsayımların uygulanmasından kaynaklanan çifte vergilendirme vakalarının çözümünde KAU'ya başvurma imkânı bulunmalıdır.

E.3 Güvenli limanların faydaları

4.105 Güvenli limanların temel faydaları şu şekilde sıralanabilir:

1. Kontrollü işlemler için uygun koşulların tanımlanması ve belgelenmesinde şartları uyan mükellefler için uyumu ve uyum maliyetini kolaylaştırmak;

2. Mükellefler tarafından kontrollü işleme uygulanan veya ödenen fiyatın, herhangi sınırlı bir denetim veya vergi mükellefinin güvenli liman hükümlerine uygunluk koşullarını yerine getirdiğine yönelik ve bu koşullara uygunluğunun tespitinin ötesine geçmeyen bir denetim yapılarak güvenli liman uygulamasını kabul etmiş vergi idareleri tarafından kabul edileceğine dair güvence verilmesi;

3. Vergi idaresince, yönetimsel kaynakların daha az riskli vergi incelemelerinden daha karmaşık ve daha riskli işlemlere ve mükelleflere yönlendirilmesine olanak sağlaması.

E.3.1 Uyum kolaylığı

4.106 Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması, elde edilmesi ve/veya değerlendirilmesi güç ve maliyetli olabilecek verilerin toplanmasını ve analizini gerektirebilir. Belli durumlarda, bu tür uyum yükümlülükleri, mükellefin ölçeği, yerine getirdiği fonksiyonları ve kontrollü işlemlerinin barındırdığı transfer fiyatlandırması riskleri ile orantısız olabilir.

4.107 İyi tasarlanmış güvenli limanlar, mükellefin uygun nitelikteki işlemleri güvenli liman tarafından belirlenen parametreler dâhilinde fiyatlandırması karşılığında veri toplama ve ilgili belgelendirme gerekliliklerini kaldırmak suretiyle belirgin bir şekilde uyum yükümlülüklerini kolaylaştırabilir. Özellikle transfer fiyatı riskinin küçük olduğu ve transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan belgelendirme ve uyum yükünün kıyasen orantısız olduğu alanlarda uzlaşma hem mükellefler hem de vergi idaresi açısından avantajlı olabilir. Güvenli liman uygulaması kapsamında, mükellef emsal arama zorunluluğu olmadan veya vergi idaresine transfer fiyatının uyumluluğunu göstermek için

kaynak harcamadan güvenli liman imkânı sağlayan vergi idaresinin karşı çıkmayacağı transfer fiyatları ihdas edebilecektir.

E.3.2 Kesinlik

4.108 Güvenli limanın sağladığı bir diğer avantaj, mükellefin transfer fiyatının güvenli liman kapsamında vergi idaresi tarafından kabul edileceğine ve güvenli liman hükümlerinin koşullarını karşıladığına ve uyum sağladığına ilişkin sağlanan kesinliktir. Vergi idaresi detaylı bir incelemeye gitmeksizin veya hiç inceleme yapmaksızın güvenli liman parametreleri içerisinde kalan transfer fiyatını kabul edecektir. Mükelleflere, vergi idaresi tarafından transfer fiyatının saptanmasında uygun kabul edilebilecek ilgili parametreler temin edilir.

E.3.3 İdari kolaylık

4.109 Güvenli liman uygulaması, vergi idaresi açısından da belli bir idari kolaylık yaratacaktır. Mükelleflerin ve işlemlerin güvenli liman için uygunluğunun belirlenmesi dikkatlice değerlendirilmesi gereken bir husus olmakla birlikte; bu değerlendirmelerin, güvenli limana ilişkin ilgili hükümlere de bağlı olarak mutlaka transfer fiyatlandırması konusunda uzmanlaşmış denetim elemanlarınca yapılmasına gerek olmayacaktır. Bir kez güvenli limana uygunluğunun tespit edilmesi durumunda, şartları uyan mükelleflerin güvenli liman kapsamına uygun düşen kontrollü işlemlerinin transfer fiyatları için asgari inceleme gerekecektir. Bu durum vergi idaresinin az riskli vakalara ilişkin vergi gelirlerini sınırlı bir çalışmayla güvence altına almasını ve idari kaynaklarını daha karmaşık veya riskli mükellef ve işlemlere yönlendirilmesine imkân sağlayacaktır. Güvenli liman uygulaması ayrıca, genel kurallar altında uygulamalarının transfer fiyatlandırması incelemelerinden kaçabileceğini düşünen küçük ölçekli vergi mükellefleri nezdindeki uyum seviyesini de artırabilir.

E.4 Güvenli limanlarla ilgili endişeler

4.110 Belirli bir grup mükellef veya işlem için güvenli liman uygulamasının mevcudiyeti istenmeyen sonuçlara yol açabilir. Buradaki endişe, aşağıda belirtilen olgulardan kaynaklanmaktadır:

1. Belli bir ülkedeki güvenli liman rejim uygulaması, emsallere uygunluk ilkesiyle uyumlu olmayan beyan edilmiş vergilendirilebilir gelire neden olabilir;

2. Güvenli liman tek taraflı olarak kabul edildiğinde, çifte vergilendirme veya çift taraflı vergilendirmeme riskini artırabilir;

3. Güvenli limanlar potansiyel olarak uygunsuz vergi planlamasına yol açarlar ve

4. Güvenli limanlar eşitlik ve yeknesaklık hususlarını gündeme getirebilir.

E.4.1 Emsallere uygunluk ilkesinden sapmalar

4.111 Güvenli liman basitleştirilmiş bir transfer fiyatlandırması yaklaşımı öngördüğünde, genel transfer fiyatlandırması hükümleri uyarınca mükellefin durum ve şartlarına uygulanabilecek en uygun yönteme her zaman karşılık gelmeyebilir. Örneğin, mükellef kendi durum ve şartlarına en uygun olarak başka bir yaklaşımı belirleyecekken, güvenli liman uygulaması özel bir yaklaşımın kullanılmasını gerekli kılabilir. Böyle bir sonucun, en uygun yaklaşımın kullanılmasını gerektiren emsallere uygunluk ilkesiyle tutarsız olduğu değerlendirmesi yapılabilecektir.

4.112 Güvenli limanlar emsallere uygunluk ilkesine katı bir uyum ile yönetilebilirlik arasında bir takası içerirler. Her bir mükellef ve işlemin, değişen gerçeklik ve koşullarına tam uyum sağlamak için ihdas edilmezler. Güvenli liman kapsamında belirlenen fiyatın, emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenmiş fiyata yakınsama derecesi ancak benzer kontrol dışı tarafların benzer işlemlerine ilişkin fiyatları ve fiyatlandırmadaki gelişmeleri gözeten bilgilerin toplandığı, işlendiği ve sıklıkla güncellendiği bilgi havuzunun oluşturulması ile geliştirilebilir. Ancak, bu şekildeki güvenli liman parametrelerinin emsallere uygunluk ilkesini karşılayabilecek doğruluk ve kesinlikte olmasını sağlamaya yönelik gösterilen çabalar güvenli limanların idari açıdan basitliğini azaltabilir.

4.113 Mükelleflere işlem fiyatlarını güvenli liman kurallarına veya emsallere uygunluk ilkesine göre belirleme seçimlik hakkı verilerek, güvenli limanların emsallere uygunluk ilkesinden potansiyel sapmalarının mükelleflere yönelik olumsuz etkileri bertaraf edilebilir. Böyle bir yaklaşımda, mükellefler güvenli liman altında emsallere uygunluk ilkesine göre daha fazla bir gelir bildirmek durumunda kalacaklarını düşünürlerse, genel transfer fiyatlandırması kurallarını uygulayabileceklerdir. Bu yaklaşım güvenli liman rejimi altında emsaline uygun fiyatlandırmadan sapmaları sınırlandırabilmekle birlikte, güvenli limanın vergi idarelerine sağladığı yönetimsel faydaları da sınırlandıracaktır. Öte yandan, vergi idarelerince, vergi mükelleflerinin güvenli liman rejimi veya emsallere uygunluk ilkesinin hangisinde daha az miktar çıkarsa ona göre vergi

ödeyeceği böyle bir yaklaşımın vergi gelirlerinde doğuracağı muhtemel kayıpların değerlendirmeye alınması gereksinimi ortaya çıkacaktır. Ülkeler, güvenli limanın belli bir yıl için kullanımının kendilerine uygun olup olmayacağına bağlı olarak mükelleflerin güvenli limanlara giriş ve çıkış serbestileri konusunda da endişe duyabilirler. Ülkeler mükelleflerin güvenli limana hak kazanma koşullarını kontrol etmek suretiyle, bu riske karşın kendilerine daha rahat bir ortam hazırlayabilirler; örneğin vergi idaresi, mükelleflere güvenli limanın kullanımını önceden bilgilendirme zorunluluğu getirilebilir veya mükelleflerden belli bir süre boyunca bu rejim altında kalacaklarına dair taahhütte bulunmalarını talep edebilir.

E.4.2 Çifte vergilendirme ile çift taraflı vergilendirmeme riskleri ve karşılıklı anlaşmaya ilişkin endişeler

4.114 Güvenli limana ilişkin en önemli endişelerden biri, bu uygulamada çifte vergilendirme riskinin artabilmesidir. Eğer vergi idaresi ülkede beyan edilen kârların artırılması amacıyla, güvenli liman parametrelerini emsale uygun fiyatın altında veya üstünde belirlerse, bu durum mükelleflerin kontrol edilen taraflara normalde ödeyecekleri veya uygulayacakları fiyatları, güvenli liman ülkesindeki transfer fiyatlandırması denetiminden kaçınmak için değiştirmelerine neden olabilir. Güvenli limanı sağlayan ülkede vergiye tabi gelirin olduğundan yüksek gösterilmesi olasılığına duyulan kaygı, bu ülkede verginin düşük gösterilmesi ya da istenen belgelerin zamanında verilmemesi durumunda ağır cezaların öngörülmesi durumunda daha da yoğunlaşmaktadır; bunun bir sonucu olarak da transfer fiyatının başkaca herhangi bir gözden geçirme olmaksızın bu ülkede kabul edilmesinin temini, ilave bir teşvik unsuru olabilmektedir.

4.115 Şayet güvenli liman, mükellefleri emsaline uygun seviyenin üzerinde gelir beyan etmeye sevk ederse, güvenli limanı sağlayan vergi idaresinin lehine çalışacaktır. Diğer taraftan, işlemin öteki tarafına ilişkin olarak güvenli liman, yabancı bağlı ortaklığın tabi olduğu vergileme alanında daha az vergilendirilebilir gelir beyan edilmesine yol açabilecektir. Buna karşılık uygulamadan zarar gören vergi idareleri, güvenli bir liman kapsamında türetilen fiyatlara itiraz edebilir; bu durum da vergi mükelleflerinin çifte vergilendirme ihtimaliyle karşı karşıya kalmasına neden olabilecektir. Dolayısıyla, güvenli liman rejimini sunan ülkenin elde ettiği idari kolaylığın bedelini muhtemelen; kendi vergi matrahlarını korumak üzere, güvenli liman rejimi uyarınca izin verilen fiyatların ya da sonuçların, kendi transfer fiyatlandırması kurallarının uygulanması sonucu elde edilebilecek olan fiyatlar ve sonuçlarla tutarlı olup olmadığını sistematik bir biçimde tespit etmek zorunda kalacak diğer ülkeler

ödeyecektir. Netice itibariyle, güvenli limanı sunan ülkenin üzerinden kalkan idari yük, diğer ülkelere geçmesi söz konusu olacaktır.

4.116 Küçük mükellefler ve daha az karmaşık işlemlerin bulunduğu vakalarda, güvenli limanların sağladığı faydalar, ilgili düzenlemelerin neden oldukları sorunlara nazaran daha ağır basabilir. Güvenli liman seçimi tercihe bağlı tutulduğunda, mükellefler güvenli limandan kaynaklanan makul düzeyde bir çifte vergilendirme ödemeyi, karmaşık transfer fiyatlandırması kurallarının uygulamasından muafiyet elde etmek için kabul edebilirler. Güvenli liman seçimiyle mükellefin, çifte vergilendirmenin kabul edilebilir olup olmadığı konusunda kendi kararını vermeye muktedir olduğu savunulabilir.

4.117 Güvenli limanın tek taraflı olarak kabul edildiği durumlarda çifte vergilendirmeden sakınmak için güvenli liman parametreleri dikkatli bir şekilde oluşturulmalıdır. Genellikle de güvenli limanı tatbik eden ülke, güvenli liman uygulamasının münferit olaylardaki sonuçlarını çifte vergilendirme riskini azaltmak için KAU çerçevesinde değiştirmeye hazır olmalıdır. En azından, vergi mükelleflerinin tamamen bilgilendirilmiş olarak karar alabilmelerini temin etmek için, güvenli liman imkânı sunan ülkenin, bu uygulamadan kaynaklanan nihai çifte vergilendirmeyi hafifletme iradesi gösterip göstermeyeceğine açıklık getirmesi gerekir. Elbette güvenli liman uygulaması seçimlik değilse ve söz konusu ülke çifte vergilendirmeyi giderici imkânlar sunmayı reddediyorsa, güvenli limanın uygulamasından kaynaklanan çifte vergilendirme riski kabul edilemez ölçüde yüksek olacak ve bu durum ilgili anlaşmaların çifte vergilendirmenin telafisine yönelik hükümleriyle de bağdaşmayacaktır.

4.118 Diğer taraftan, tek taraflı güvenli liman uygulayan ülkedeki mükelleflere gelirlerini emsale uygun seviyenin altında beyan etmelerine izin verilirse, söz konusu uygulamayı seçmeleri yönünde teşvik sağlanmış olur. Böyle bir durumda, vergi mükellefinin diğer ülkelerdeki gelirlerini güvenli limanı temel alarak emsallere uygunluk seviyesiyle tutarlı veya üzerinde beyan edeceğine ilişkin bir güvence hâsıl olmaz. Zaten, diğer vergi idarelerinin bu gelirlerin emsale uygun seviyenin üzerinde beyan edilmesini talep etme yetkileri de olmayacaktır. Bu gibi durumlarda düşük vergilemenin yükü tamamen güvenli liman rejimini uygulayan ülkeye düşmekteyken ve buna karşın diğer ülkeler kendi hükümranlık alanlarında yalnız emsale uygun seviyedeki geliri vergilendirmekle yetinirlerken, çift taraflı vergilendirmeme kaçınılmaz olacak ve yatırım ve ticaretteki bozulmalarla sonuçlanabilecektir.

4.119 Güvenli liman rejimi altında emsallere uygunluk ilkesine aykırı sonuçlara ve çift taraflı vergilendirmemeye dair ortaya çıkan sorunların, yetkili makamlar arasındaki anlaşmalar aracılığıyla güvenli limanın çift veya çok taraflı

temelde kabullüyle büyük oranda azaltılabileceğinin gözlemlenmesi önemlidir. Böyle bir usul benimsendiğinde, iki veya daha fazla ülke anlaşma yoluyla güvenli liman hükümlerinin uygulanacağı bir grup mükellefi ve/veya işlemi tanımlayabilirler ve yine anlaşma yoluyla, akit devletlerin her birinde tutarlı bir biçimde uygulaması koşulu ile kabul edilecek fiyatlandırma parametrelerini belirleyebilirler. Bu tür anlaşmalar önceden yayımlanabilir ve anlaşmaya uygun olarak mükellefler, etkilenen her bir ülkede düzenli bir şekilde sonuçları raporlayabilirler.

4.120 Potansiyel olarak farklı çıkarlara sahip iki veya daha fazla ülkenin böyle bir güvenli liman üzerinde anlaşmaya varmalarının zorluğu tek taraflı güvenli limanın keyfiliğini sınırlandırmaya hizmet edecek (aksi durum tek taraflı güvenli liman uygulamasını karakterize edebilecektir.) ve güvenli liman uygulamasından kaynaklanan çifte vergilendirme ve çift taraflı vergilendirmeme endişelerini geniş ölçüde azaltacaktır. Özellikle bir takım küçük ölçekli mükellefler ve/veya daha az karmaşık işlemlerde, yetkili makam anlaşmalarıyla çift veya çok taraflı güvenli limanların oluşturulması, tek taraflı güvenli liman rejiminin muhtemel tuzaklarından sakınılan transfer fiyatlandırması basitleştirilmesine ilişkin değerli bir yaklaşım sağlayabilir.

4.121 Bu Rehberin IV. Bölümünün 1 no'lu eki, ülke yetkili makamlarının uygun durumlarda, ortak sınıftaki transfer fiyatlandırması vakaları için ikili veya çok taraflı güvenli liman oluşturmaları için kullanabilecekleri örnek bildirge metinlerini içermektedir. İkili veya çok taraflı güvenli limanların oluşturulmasında, bu şablonların kullanılması bir kural veya zorunluluk olarak düşünülmemelidir. Bunlar daha çok, ilgili ülkelerin vergi idarelerinin özel ihtiyaçlarına uyarlanmak üzere hazırlanmış bir çerçeve niteliğindedir.

E.4.3 Vergi planlamasına yol açma ihtimali

4.122 Güvenli limanlar aynı zamanda, mükelleflere vergi planlama olanakları da sağlayabilirler. İşletmeler, vergilendirilebilir gelirlerini başka ülkelere kaydırmak için transfer fiyatları üzerinde oynamaya meyil edilebilirler. Güvenli liman hükümlerinin istismarına yönelik sahte anlaşmalara başvurulduğu ölçüde, burada muhtemel vergiden kaçınma da söz konusu olabilir. Örneğin, şayet güvenli limanlar "basit" ve "küçük" işlemlere uygulanırsa, mükellefler işlemlerinin küçük ve basit görünmelerini sağlayacak şekilde bunları kısımlara bölme eğilimi gösterebilirler.

4.123 Bir güvenli limanın sektör ortalaması esasına dayanılarak oluşturulması durumunda, kârlılık oranı ortalamanın üzerinde olan mükellefler açısından vergi planlaması olanakları mevcut olabilir. Örneğin, emsal fiyat

üzerinden satış yapan ve maliyet etkinliğini sağlayan bir işletmenin, kontrol edilen satışlarında % 15 kâr marjı sağlaması mümkündür. Şayet ülkede %10 kâr marjına dayalı bir güvenli liman uygulaması öngörülürse, söz konusu işletme güvenli limana tabi olmak isteyecek ve kalan %5'i düşük oranlı vergi uygulayan bir ülkeye kaydırmaya yönelecektir. Sonuç olarak vergilendirilebilir gelir, ülkenin dışına çıkmış olacaktır. Büyük ölçekte gerçekleştiğinde, bu durum güvenli liman olanağı sunan ülke açısından ciddi gelir kaybı anlamına gelecektir.

4.124 Bu endişe 4.119 no'lu paragrafta belirtilen güvenli liman düzenlemesinin ikili veya çok taraflı olarak kabul edilmesi çözüm önerisi ile geniş ölçüde giderilebilir; böylelikle güvenli liman uygulanması, benzer transfer fiyatlandırması endişeleri olan ülkelerin dâhil olduğu işlemlerle sınırlanacaktır. Güvenli limanlar ikili veya çok taraflı olarak benimsendiğinde, vergi idarelerinin bu anlaşmaların ortaya çıkaracağı geniş ağın, işlemlerin daha elverişli güvenli liman bölgelerine yönlendirildiği "güvenli liman pazarı" oluşumuna zemin hazırlayacağının farkında olmaları ve bu olasılığın önlenmesi için gerekli adımları atmaları gerekmektedir. Benzer biçimde, ikili güvenli liman uygulamasını benimseyen ülkelere, kabul edilebilir sonuçlar için oldukça dar bir aralık hedeflenmesi ve her iki ülkede birbiriyle uyumlu gelir raporlanmasının temin edilmesi hususları kuvvetle tavsiye edilmektedir. Anlaşma bilgi değişim hükümleri gerektiğinde ülkeler tarafından, böyle bir ikili güvenli liman uygulamasında uyumlu raporlamanın kullanımını teyit etmek için kullanılabilecektir.

4.125 Bir ülkenin güvenli liman uygulayarak kendi vergi tabanındaki muhtemel bir aşınmayı göze alıp almayacağı, söz konusu ülkenin kendi vereceği bir karardır. Bu tür bir politika kararı verilirken dikkate alınması gereken temel karşılaştırma, bir tarafta mükellefler ve vergi idareleri için güvenli limanın sağlayacağı kesinlik ve idari basitleştirme, diğer tarafta da vergi gelirlerindeki muhtemel azalma arasında olacaktır.

E.4.4 Eşitlik ve yeknesaklığa ilişkin hususlar

4.126 Güvenli limanlar, eşitlik ve yeknesaklık bakımından soru işaretlerine yol açabilmektedirler. Bir güvenli liman uygulaması, transfer fiyatlandırması konusunda iki farklı kurallar seti yaratacaktır. Benzer ve birbirleri ile rekabet halinde olan mükelleflerin güvenli liman uygulamasının dışında kalma ihtimallerinin en aza indirilmesi veya tam tersi güvenli limanın istenmeyen vergi mükelleflerine veya işlemlere uygulanmasına engel olmak bakımından, güvenli liman için uygun mükellef ve işlemlerin seçilmesinde açık ve özenli oluşturulmuş kıstaslar bir gerekliliktir. Yeterli kesinlikte olmayan kıstaslar benzer durumdaki

mükelleflerin farklı vergilendirme muamelesine tabi tutulmasına yol açabilir: Bu mükelleflerden biri güvenli liman kıstaslarına uygun olması nedeniyle genel transfer fiyatlandırması hükümlerinden muaf tutulurken, diğeri işlemlerini genel transfer fiyatlandırması hükümleri çerçevesinde fiyatlandırmak zorunda bırakılır. Güvenli liman kapsamındaki belli bir grup mükellef için ayrıcalıklı vergi uygulamaları sağlanması, ayrımcılık ve rekabet bozucu sonuçlar doğurabilir. İkili veya çok taraflı güvenli liman uygulamaları bazı durumlarda, yalnız farklı ancak benzer mükellefler arasında değil, fakat aynı zamanda aynı mükellefin farklı vergi hükümranlık alanlarındaki ilişkili firmaları ile gerçekleştirdiği benzer nitelikteki işlemler arasında da vergisel muamelede olası sapmalar yaratabilir.

E.5 Güvenli limanların kullanımına ilişkin öneriler

4.127 Transfer fiyatlandırması uyumu ve idaresi genellikle karmaşık, zaman kaybettirici ve maliyetlidir. Özenli hazırlanmış güvenli liman hükümleri, uygun şartlar altında uygulandığında, bu yüklerden bazılarının giderilmesine ve mükellefler için kesinlik sağlanmasına yardımcı olabilirler.

4.128 Güvenli liman uygulamaları; kontrollü işlemler gerçekleştiren işletmelerin fiyatlandırma kararları üzerinde muhtemel ters etkiler yaratmak ve güvenli limanı uygulayan ülke ile güvenli liman uygulamasını seçen mükelleflerle kontrollü işlemler gerçekleştiren ilişkili kişi işletmeleri olan ülkelerin vergi gelirleri üzerinde olumsuz bir etki yaratmak gibi sorunlar çıkmasına sebep olabilir. Öte yandan; tek taraflı güvenli liman uygulamaları, muhtemel çifte vergilendirme veya çift taraflı vergilendirmeme sorunlarına neden olabilir.

4.129 Bununla birlikte, küçük ölçekli veya daha az karmaşık işlemlere ilişkin vakalarda, güvenli liman uygulanmasından sağlanan faydalar, söz konusu hükümlerin neden olduğu sorunlara baskın çıkabilir. Güvenli limanın mükellefler için seçime bağlı kılınması, emsale uygun fiyatlamadan sapmaları daha da sınırlandırabilir. Güvenli liman uyguladıklarında, ülkelerin bu uygulamanın sonuçlarını KAU kapsamında değiştirmeye çifte vergilendirme riskini azaltmak için rıza göstermeleri tavsiye edilir.

4.130 Güvenli limanlar, ikili veya çok taraflı temelde müzakere edilebildikleri durumlarda, çifte vergilendirme veya çift taraflı vergilendirmeme sorununa neden olmadan, uyum yükümlülüğü ve idari karmaşıklığa ilişkin belirgin bir rahatlama sağlayabilirler. Dolayısıyla, doğru şartlar altında ikili veya çok taraflı güvenli limanların kullanımı teşvik edilmelidir.

4.131 İster tek ister çift taraflı olsun güvenli limanın, bu uygulamayı kabul etmemiş bir ülke için hiçbir bağlayıcılığının veya dikkate alınır bir yanının olmadığı açıkça bilinmelidir.

4.132 Daha karmaşık ve yüksek riskli transfer fiyatlandırması sorunlarına ilişkin olarak; güvenli limanların, emsallere uygunluk ilkesinin bu Rehber hükümleri uyarınca titiz ve olay bazındaki uygulamalarına bir alternatif oluşturması mümkün değildir.

4.133 Ülkelerin vergi idareleri, fayda ve sakıncalarını dikkatlice tartaraktan güvenli liman kullanımının uygun olup olmayacağına karar vermelidirler.

F. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları[6]

F.1 Peşin fiyatlandırma anlaşması tanımı ve kavramı

4.134 Peşin Fiyatlandırma Anlaşması (PFA), ileri tarihte belirli bir süre boyunca gerçekleştirilecek kontrollü işlemler için transfer fiyatı belirlemek üzere uygun kriterler setinin (örn. 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 ve bir veya daha fazla vergi idaresi arasında müzakereler yapılmasını gerektirir. PFA'larla transfer fiyatlandırması sorunlarının çözümünde geleneksel mahiyetteki idari, adli ve akdi mekanizmaların desteklenmesi amaçlanır. 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. BEPS Eylem Planı 14 no'lu Eylem uyarınca yapılan çalışmada, bağlayıcı olmayan En İyi Uygulama No:4 uyarınca, akdi anlaşmazlıkların zamanında, etkili ve etkin çözümü için ülkelerin yeterli kapasiteye sahip oldukları anda çift taraflı PFA programlarını uygulamaları tavsiye edilmektedir; zira PFA'lar her iki ülke hükümranlık alanında da daha fazla kesinlik sağlayacak, çifte vergilendirme olasılığını azaltacak ve transfer fiyatlandırması sorunlarını ortaya çıkmadan engelleyecektir. Bu kapsamda, 14 no'lu Eylemin asgari standartı Unsur 2.2 uyarınca hazırlanan KAU ülke profillerinin çift taraflı PFA programına dair bilgileri içerdiği göz önünde bulundurulmalıdır.

6 KAU kapsamında PFA'ları yürütmek için ilave açıklamalar, IV. Bölümün II no'lu ekinde yer almaktadır.

4.135 Önemli bir konu, bir mükellefin transfer fiyatlandırması uygulamalarına birkaç yıl boyunca kural getirmekte PFA'ların ne ölçüde belirleyici olabileceklerine ilişkindir; örneğin, belirli bir vaka için yalnızca transfer fiyatlandırması yöntemi mi, yoksa daha özellikli birtakım sonuçlar mı belirlenmelidir. Genellikle, PFA'nın yöntemle sınırlı tutulmadığı durumlarda, söz konusu anlaşmanın ne şekilde uygulanacağına ve temel varsayımlara son derece dikkat edilmesi gerekmektedir; zira daha nokta sonuçlar, gelecekteki olaylara ilişkin tahminlere dayanmaktadır.

4.136 PFA sürecinde kullanılan her bir tahminin güvenilirliği, hem bu tahminin niteliğine, hem de tahminin dayandığı kritik varsayımlara bağlıdır. Örneğin belli bir işletmenin 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. Tahminin, işletmenin kredi derecesine ilişkin uygun bir temel varsayımla desteklenmesi halinde, daha da güvenilir olması sağlanacaktır (çünkü kredi derecesinin değişmesi durumunda, LIBOR'a eklenecek olan oran da değişecektir).

4.137 Bir diğer örnek olarak; işletmeler arasında fonksiyonların dağılımının netlik içermesinin beklenmediği bir durumda, bir kâr dağıtım formülü belirlemek uygun olmayacaktır. Bununla birlikte, kritik varsayımlarda her bir işletmenin işlevsel rolünün somutlaştırılması durumunda bir kâr dağıtım formülü oluşturulması mümkün olabilecektir. Belli durumlarda; varsayımların yeterli gelmesi halinde, fiili bir kâr dağıtım oranının uygunluğuna ilişkin makul bir tahminde bulunmak bile mümkün olabilir.

4.138 Belli bir vakaya ilişkin olarak bir PFA'nın hangi kesinlikte olacağına karar verirken vergi idarelerinin, geleceğe dönük mutlak kâr rakamı tahminlerinin gerçekleşebilme olasılığının son derece düşük olduğunu unutmamaları gerekmektedir. Bağımsız işletmelerin kâr oranlarından emsal olarak yararlanılabilir; ancak bunların da genellikle oldukça değişkenlik gösterdiği ve önceden tahmin edilmelerinin zor olduğu göz önünde tutulmalıdır. Uygun temel varsayımlar ile değer aralıklarının kullanımı, tahminlerin güvenilirliğini arttırabilir. İlgili sektördeki geçmiş dönem verileri de iyi bir kılavuz olabilmektedir.

4.139 Özetle, 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 kapsamına dâhil edilmemelidir. İlgili kritik varsayımlar altında

bir yöntemin uygunluğu ve uygulanabilirliği, genellikle geleceğe ilişkin sonuçlardan (fiyat veya kârlılık düzeyi) daha güvenilir biçimde tahmin edilebilir.

4.140 Bazı ülkeler, vergi idaresi ve onun yetki alanındaki mükellefin, ilgili diğer vergi idarelerini dâhil etmeksizin, tek taraflı anlaşma gerçekleştirmelerine müsaade etmektedirler. Ancak, tek taraflı bir PFA, diğer vergi bölgelerindeki ilişkili işletmelerin vergi yükümlülüğünü etkileyebilir. Tek taraflı PFA'ların imzalanabildiği bölgelerde; diğer bölgelerin yetkili vergi idarelerinin, KAU kapsamında bir ikili anlaşma yapmaya muktedir ve istekli olup olmadıklarının belirlemesi için, mümkün olan en kısa sürede işlemden haberdar edilmeleri gerekir. Her hal ve şartta, hiçbir ülke imzaladığı tek taraflı PFA'ya, mükellefin transfer fiyatlandırmasına ilişkin ortaya çıkabilecek herhangi bir yasal ihtilafla ilgili olarak KAU'ya gitme imkânından feragat etmesi şartını koymamalıdır ve ayrıca şayet başka bir ülke tek taraflı PFA'nın içeriğine ilişkin bir konuda transfer fiyatlandırması düzeltmesine gidiyorsa, PFA imzalayan ülke, bir karşıt düzeltmenin uygunluğunu değerlendirmekten imtina etmemeye ve PFA'yı değiştirilemez bir yasal belge olarak görmemeye teşvik edilmelidir.

4.141 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 hükümranlık alanlarındaki mükelleflere tek taraflı PFA (mükellef ve bir vergi idaresi arasındaki anlaşma) müsaadesi vermemektedirler. İkili (veya çok taraflı) yaklaşım altındaki anlaşmalar çifte vergilendirme riskini daha fazla azaltma potansiyeline sahiptirler, dâhil olan tüm vergi idareleri ve mükellefler açısından adildirler ve ilgili mükelleflere daha fazla kesinlik sağlarlar. Bazı ülkelerde ise yerel mevzuat, vergi idarelerinin mükellefle doğrudan bağlayıcı anlaşmalara girmesine izin vermemekte, bu durumda da PFA'lar ancak anlaşma ortağı ülkenin yetkili makamıyla KAU çerçevesinde gerçekleştirilebilmektedir. Bu Kısımdaki tartışmaların amaçları açısından; PFA, aksi belirtilmedikçe tek taraflı bir anlaşmayı kastetmemektedir.

4.142 Vergi idareleri, PFA'ları özellikle, küresel ölçekli menkul kıymetler ve emtia ticareti faaliyetlerine ilişkin kâr paylaşımı veya gelir tahsisi ve de ayrıca çok taraflı maliyet katılım anlaşmalarının ele alınması gibi konularda oldukça faydalı görebilirler. PFA kavramı ayrıca, OECD Model Vergi Anlaşmasının 7'nci maddesi kapsamında gündeme gelen gelir bölüşümü problemlerinin, sabit işyerleri ve şube faaliyetlerine ilişkin hususların çözümlenmesi bakımından da faydalı olabilmektedir.

4.143 Tek taraflı olanlar da dâhil olmak üzere PFA'lar, kimi vergi idarelerinin mükelleflerine yönelik çıkarmakta olduğu daha geleneksel mahiyetteki özelgelerden bazı yönlerden farklılık arz etmektedirler. PFA'lar

genellikle somut olgulara yönelik bulunurken, 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 ilaveten, PFA'lar genellikle süre gelen biçimde çok sayıda işlemi ve işlem türlerini ya da bir mükellefin belirli bir zaman aralığındaki uluslararası işlemlerinin tümünü kapsamına alır. Oysa özelge talebinin bağlayıcılığı, genellikle sadece belli bir işlem içindir.

4.144 İlişkili işletmelerin işbirliği, başarılı bir PFA müzakeresi açısından hayati önem taşımaktadır. Örneğin normal olarak ilişkili işletmelerin, mevcut durum ve şartlar altında en makul buldukları yönteme ilişkin vergi idarelerini bilgilendirmeleri beklenir. İlişkili işletmeler ayrıca; tekliflerinin gerekçesini belirten ve örneğin anlaşmanın kapsayacağı sektöre, piyasaya ve ülkelere ilişkin verileri de içeren belgeleri sunmak durumundadırlar. Ayrıca ilişkili işletmeler, yürütülen ekonomik faaliyetler ve transfer fiyatlandırması koşulları (örn. ekonomik maliyetler ve katlanılan riskler) itibariyle kendileriyle karşılaştırılabilir ya da benzerlik taşıyan kontrol dışı ticari faaliyetleri belirleyebilir ve bu Rehberin I. Bölümünde tanımlandığı biçimde bir işlev analizi yapabilirler.

4.145 Genellikle, ilişkili işletmelerin PFA sürecine dâhil olmalarına; ilgili vergi idaresine başvurmaları, dosyayı yetkililerle müzakere etmeleri, gerekli bilgileri temin etmeleri ve transfer fiyatlandırması konularında bir uzlaşıya varmaları suretiyle izin verilmektedir. İlişkili işletmeler açısından, kendilerine sürece dâhil olma imkânının tanınması, geleneksel KAU'ya kıyasen daha avantajlı bir durum olarak görülebilir.

4.146 Bir PFA sürecinin neticesi olarak; vergi idarelerinin, kendi hükümranlık alanlarındaki söz konusu ilişkili işletmelere, anlaşmanın koşullarına uydukları sürece hiçbir transfer fiyatlandırması düzeltmesine maruz kalmayacaklarının garantisini vermeleri gerekir. Öte yandan, gelecek yıllarda işletme faaliyetlerinin büyük ölçüde değişmesi veya kontrol edilemeyen ekonomik koşulların (örn. döviz kurlarında büyük değişimler gibi) öngörülen yöntemin güvenilirliğini, bağımsız işletmelerin transfer fiyatlandırması uygulamalarını gözden geçirme gereği duyacakları kadar kritik bir düzeyde etkilemesi durumunda, anlaşmanın revizyonuna veya iptal edilmesine olanak sağlamaya yönelik bir hükme (belki bir aralığa atıfta bulunularak) PFA'da yer verilmelidir.

4.147 Bir PFA, bir mükellefin tüm transfer fiyatlandırması işlemlerini kapsayabileceği gibi (bazı ülkelerce tercih edildiği üzere); mükellefe PFA talebini

yalnızca belirli bazı ilişkili işletmeler veya ilişkili işlemlerle sınırlama esnekliği de tanınabilir. PFA gelecek dönem ve işlemlere yönelik olacaktır ve anlaşmanın fiili süresi; ilgili sektör, ürün ve işlemlere bağlı olarak değişiklik gösterecektir. İlişkili işletmeler, taleplerini gelecekteki belirli vergi dönemleri ile sınırlayabilirler. Bir PFA, kabul edilen transfer fiyatlandırması yönteminin, zamanaşımına uğramamış önceki dönemlerde ortaya çıkan benzer nitelikteki transfer fiyatlandırması sorunlarının çözümlenebilmesi amacıyla, geriye dönük bir biçimde uygulanmasına olanak sağlayabilir. Ancak bu yöntemin uygulanması, vergi idaresinin, mükellefin ve duruma göre de anlaşmanın karşı tarafı ülkenin onayını gerektirir. 14 no'lu Eylemin asgari standartlarından Unsur 2.7, çift taraflı PFA programları olan ülkelerin, geçmiş dönemdeki önemli olgu ve koşulların benzer bulunduğu ve bu hususun denetimle teyidinin sağlandığı durumlarda, PFA'ların uygun vakalar için, zamanaşımı süreleri de dikkate alınarak (yerel mevzuattaki vergi incelemesini engelleyen süre sınırları gibi) geriye dönük bir biçimde (PFA'nın orijinal haliyle kapsamadığı geçmiş vergilendirme yılları için) uygulanmasını sağlaması gerektiğini belirtir.

4.148 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 gerçekleşir. İlk olarak idare, PFA'ya taraf mükelleften, anlaşmada yer alan koşullara ve hükümlere ne ölçüde uygun davrandığını ve önemli varsayımlara ilişkin öngörülerin ne ölçüde gerçekleştiğini tevsik edecek nitelikte yıllık raporlar düzenlemesi talebinde bulunabilir. İkinci olarak idare, olağan denetim sürecinin bir parçası olarak mükellef nezdinde incelemelerini sürdürebilir ve fakat bunu gerçekleştirirken yöntem üzerinde yeniden değerlendirmede bulunmaz. Vergi idaresi bunun yerine, transfer fiyatlandırmasına ilişkin 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 raporlarda yer alan beyanların güvenilirliğini ve doğruluğunu ve belirlenen yöntemin uygulanışındaki kesinliği ve tutarlılığı da inceleyebilir. PFA ile ilişkisi olmayan diğer tüm hususlar, genel denetim sürecinin kapsama alanına girmektedir.

4.149 Bir PFA, bir sahtekârlığın söz konusu olması veya ilgili müzakere sürecinde sunulan bilgilerin gerçeğe aykırı ve yanıltıcı olduğunun belirlenmesi ya da mükellefin PFA koşullarına ve hükümlerine aykırı hareket etmesi halinde, gerekirse geçmişe dönük olarak feshedilmelidir. Bir PFA'nın iptali veya hükümsüz kılınması söz konusu olduğunda, bunu talep eden vergi idaresinin diğer ilgili vergi idarelerini bu iradesi ve gerekçeleri konusunda bilgilendirmesi gerekir.

F.2 Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının tabi olacağı yasal ve idari kurallara ilişkin muhtemel yaklaşımlar

4.150 OECD Model Vergi Anlaşmasının 25'inci maddesine göre, söz konusu husus açıkça belirtilmemiş olsa dâhi; taraf ülkelerden birinin vergi idaresinin dâhil olduğu PFA'ların, KAU çerçevesinde ele alınması gerekmektedir. Söz konusu maddenin 3'üncü paragrafı; yetkili makamların, Anlaşmanın uygulama veya yorumundan kaynaklanabilecek her türlü güçlük ve şüpheleri karşılıklı uzlaşı yoluyla aşmaya çalışmasını öngörmektedir. Her ne kadar Yorumun 50'nci paragrafında, belli bir grup mükellefi ilgilendiren genel nitelikteki güçlüklere ilişkin konuların kapsama alanında olduğuna işaret edilse de, belli bir vakaya ilişkin 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 olarak da çifte vergilendirme ihtimalini ortadan kaldırmak üzere birlikte istişarede bulunabileceklerini öngörmektedir. İki taraflı PFA'ların, amaçlarından birisinin de çifte vergilendirmenin önlenmesi olması nedeniyle, bu hüküm kapsamına dâhil edilmeleri gerekir. Anlaşma her ne kadar transfer fiyatlandırması düzeltmelerini kapsamına alıyorsa da, 9'uncu maddede belirtilen emsallere uygunluk ilkesinin dışında özel bir yöntem veya süreç belirlememektedir. Dolayısıyla, Anlaşmada PFA özelinde transfer fiyatlandırması sorunlarına ilişkin başka bir belirleyici hüküm olmadığına göre; PFA'ların, 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.

4.151 PFA'ların imzalanmasında yetkili makam olarak, vergi idareleri dışında, genel mali yerel mercilere de sorumluluk verilebilir. Vergi idarelerinin bazı ülkelerde, işlemlere uygun mali muamele ve uygun fiyatlama yöntemini açıklayan idari ve usule ilişkin hususi kılavuzlar yayımlamaları mümkün olabilir. Yukarıda da belirtildiği gibi, bazı OECD üyesi ülkelerinin vergi kanunları, mükelleflere farklı gerekçelerle özelge talebinde bulunabilme hakkını tanıyan hükümler içermektedir. Söz konusu özelgeler, özel olarak PFA'ları kapsamak üzere tasarlanmış olmasalar da, bunları da içine alacak biçimde kullanılabilecek kadar geniş bir kapsama sahip olabilirler.

4.152 Bazı ülkeler, PFA'ların imzalanması bakımından yerel mevzuatları itibariyle yeterli yasal altyapıya sahip olmayabilirler. Bununla birlikte, bir vergi anlaşmasının, OECD Model Anlaşmasının 25'inci maddesinde tanımlanan KAU

benzeri bir hüküm içermesi durumunda; şayet aksi durumda transfer fiyatlandırmasına ilişkin hususlar çifte vergilendirmeye yol açacak ya da Anlaşmanın yorum veya uygulamasına ilişkin güçlükler veya tereddütler hâsıl olacaksa, yetkili makamların genel olarak PFA müzakerelerine girmelerine izin verilmesi gerekir. Böyle bir anlaşma, her iki devlet üzerinde de bağlayıcı olacak ve ilgili mükelleflere birtakım haklar sağlayacaktır. Çift taraflı vergi anlaşmaları yerel mevzuatın önüne geçtiği sürece, yerel mevzuattaki PFA müzakerelerine girilmesine ilişkin yasal boşluk veya noksanlık, PFA'ların KAU çerçevesinde uygulanmasına herhangi bir engel teşkil etmeyecektir.

F.3 Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının avantajları

4.153 Bir PFA programı, uluslararası işlemlere yönelik vergi muamelelerinde öngörülebilirliği artırmak yoluyla belirsizliği ortadan kaldırmak suretiyle mükelleflere yardımcı olabilir. Önemli varsayımların gerçekleşmesi koşuluyla bir PFA, ilgili mükelleflere kapsadığı transfer fiyatlandırması hususlarındaki vergisel uygulamalar konusunda belirli bir zaman dilimi boyunca kesinlik sağlar. Bazı durumlarda PFA ayrıca uygulandığı zaman diliminin genişletilmesi alternatifini de sunabilir. PFA'nın süresi dolduğunda, ilgili vergi idareleri ve mükellefleri arasında yeniden müzakeresi de mümkündür. PFA'nın sağlamış olduğu kesinlik sayesinde mükellef, vergi yükümlülüğünü öngörebildiği ve buna bağlı olarak yatırım için daha uygun bir vergi ortamını bulabilir.

4.154 PFA'lar, gerek vergi idarelerine, gerekse mükelleflere uzlaşıya dayalı bir ortamda istişare ve işbirliğinde bulunabilme imkânı sağlamaktadır. Karmaşık niteliğe sahip vergisel sorunların transfer fiyatlandırması incelemelerine kıyasla daha az çatışma barındıran bir ortamda tartışılmasına fırsat tanınması, hukuki yönden doğru ve pratik şekilde uygulanabilir sonuçların elde edilebilmesi amacı çerçevesinde, ilgili tüm taraflar açısından serbestlik temelli bir bilgi değişimini teşvik edebilir. Uzlaşı ortamı, karşılıklı çıkar çekişmelerinin yoğun olduğu ihtilaflı bir ortama (örn. vergi mahkemeleri) kıyasla, sağlanan verilerin ve bilgilerin daha tarafsız bir biçimde değerlendirilmesini de temin edebilir. Bir PFA programında vergi idareleri arasında gerekli olan yakın istişare ve işbirliği ortamı, ayrıca anlaşma ortağı ülkeler arasında transfer fiyatlandırmasına ilişkin hususlarda daha yakın ilişkilerin ortaya çıkmasına neden olur.

4.155 Bir PFA, önemli transfer fiyatlandırması konularına ilişkin olarak, mükellefler ve vergi idareleri bakımından 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 incelemeleri için de 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, net bir zaman tasarrufu sağlayamaması da mümkündür.

4.156 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; zira 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; üretilmesi güç ve zaman alıcı geçmiş yıl verileri yerine yetkili makamlarca cari dönem verileri üzerinde çalışılacağından, anlaşmaya varılması için gereken zaman büyük ölçüde azalacak, böylelikle de KAU'nun daha etkin biçimde işlemesi sağlanacaktır.

4.157 Müzakere edileceği işbirliği ortamının yanı sıra, bir PFA programının açıklayıcı ve bilgilendirici özellikleri de; vergi idarelerine, ÇUİ'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 üzerindeki uzmanlık yeteneklerinin geliştirilmesi, vergi idarelerine benzer durumdaki diğer mükelleflere daha iyi hizmet sunma olanağı sağlar. PFA programları sayesinde vergi idareleri, faydalı sektör bilgilerine ve fiyatlama yöntemine ilişkin analizlere işbirliği ortamı içerisinde ulaşırlar.

F.4 Peşin fiyatlandırma anlaşmalarına ilişkin dezavantajlar

4.158 Tek taraflı PFA'lar, gerek vergi idareleri, gerekse mükellefler açısından ciddi birtakım sorunlara yol açabilmektedir. Diğer vergi idareleri açısından sorun, PFA'ların içerikleriyle ilgili katılmadıkları hususlarla ilgili olabilmektedir. İşlemde yer alan ilişkili işletmeler açısından ise olası bir sorun, anlaşmanın bunların eylem tarzı üzerindeki muhtemel etkilerine ilişkindir. Çift taraflı ya da çok taraflı PFA'ların aksine, tek taraflı PFA'lar ilgili mükellef açısından kesinlik artırıcı ve ÇUİ grubu açısından ise ekonomik ya da hukuki çifte

vergilendirme riskini azaltıcı bir mahiyet göstermezler. Mükellefin, son derece uzun bir süre ve yüksek maliyet gerektiren transfer fiyatlandırması incelemelerini ve ağır cezalara maruz kalma riskini bertaraf etmek karşılığında, PFA imzalayacağı ülkeye gelirin büyük kısmını tahsis eden bir anlaşmayı kabul etmesi durumunda; idari yük, anlaşmayı sağlayan ülkeden diğerine geçecektir. Mükellefler, bu tür nedenlerle PFA imzalama zorunluluğu hissetmemelidirler.

4.159 Tek taraflı PFA'larla ilgili diğer bir sorun, karşıt düzeltmelere ilişkin bulunmaktadır. Bir PFA'nın esnekliği, mükellef ve ilişkili tarafın fiyatlamalarını, PFA kapsamında kabul edilebilir bir aralığa göre ayarlamasına neden olabilir. Tek taraflı bir PFA söz konusu olduğunda, bu esnekliğin emsal fiyat ilkesine uygun olması son derece büyük bir önem taşımaktadır, zira yabancı ülke yetkili makamı, emsal fiyat ilkesine uygun olmadığını düşündüğü bir PFA kaynaklı karşıt düzeltmeye büyük olasılıkla izin vermeyecektir.

4.160 Bir diğer dezavantaj da yukarıda belirtildiği üzere, bir PFA'nın değişen piyasa koşullarına ilişkin, yeterli düzeyde önemli varsayımla desteklenmeyen güvenilirlikten yoksun tahminlere dayanması durumunda ortaya çıkacaktır. Çifte vergilendirme riskini önlemek üzere, bir PFA programının gerekli esnekliğe sahip olması gerekmektedir; zira statik bir PFA emsallere uygunluk koşullarını arzu edilen düzeyde yansıtamayabilir.

4.161 Bir PFA programı, vergi idarelerince genellikle başka amaçlar (örn. inceleme, görüş verme, yargı, vb.) için ayrılan kaynaklar PFA'ya tahsis edilmek zorunda kalacağından, ilk aşamada transfer fiyatlandırması üzerindeki denetim kaynakları üzerinde bir zorlanmaya neden olabilir. Mükellefler, ticari hedeflerini ve zaman kısıtını göz önüne alarak, yönelttikleri PFA taleplerinin en kısa süre içinde sonuçlandırılması beklentisiyle vergi idaresinden kaynak tahsisine yönelik talepte bulunabilirler ve PFA programı bütünüyle mükelleflerin taleplerine göre şekillenebilir. Bu talepler, vergi idarelerinin kaynak kullanım planları ile örtüşmeyebilir de; bu durumda gerek PFA programının, gerekse aynı öneme sahip diğer çalışmaların etkin biçimde işlemeleri zorlaşır. Bununla birlikte, bir PFA'nın yenilenmesi, büyük ihtimalle ilk kez uygulamaya konulmasından daha kısa bir zamanı gerektirecektir. Yenileme süreci; mevcut olguların, ticari ve ekonomik kriterlerin ve hesaplamaların güncellenmesi ve düzeltilmesi üzerine odaklanabilecektir. İkili anlaşmalar söz konusu olduğunda, her iki akit ülkenin yetkili makamları arasında, çifte vergilendirmeyi (ya da vergilendirmemeyi) önlemek üzere, ilgili PFA'nın yenilenmesi hususunda bir uzlaşının sağlanması gerekmektedir.

4.162 Bir diğer muhtemel dezavantaj, bir vergi idaresinin bir ÇUİ grubu içerisindeki sadece bazı bağlı şirketleri kapsayan çift taraflı PFA'lar gerçekleştirmesi üzerine ortaya çıkabilir. Sonradan gerçekleşecek olan PFA'ların, diğer piyasalardaki mevcut koşullar üzerinde yeterince incelemelerde bulunmadan, geçmişte imzalanmış olanlar temelinde uyumlaştırılması yönünde bir eğilim ortaya çıkabilir. Bu nedenle, daha önce sonuçlandırılan PFA'ların içeriğinin, tüm piyasalar genelinde örnek teşkil ettiği şeklindeki bir yoruma karşı ihtiyatla yaklaşılmalıdır.

4.163 PFA'ların, sürecin doğası gereği, gönüllü uyuma ilişkin olumlu geçmişi olan mükelleflerin ilgisini çekeceğine yönelik 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. Bunların transfer fiyatlandırması uygulamaları üzerindeki incelemelerdeki farklılık, kapsamdan ziyade zamanlamaya ilişkin olacaktır. PFA'ların yalnızca, ya da temel olarak, bu tür mükelleflerin ilgisine mazhar olduğuna dair kanıtlanmış bir gerçeklik de yoktur. Nitekim transfer fiyatlandırmasına ilişkin konularda vergi idareleriyle sorunlar yaşayan ve bunun tekrarını arzu etmeyen mükelleflerin, PFA başvurusu konusunda çoğu kez istekli olduklarına dair birtakım ön tespitler mevcuttur. Denetim kaynaklarının ve bu alandaki uzmanlığın, uyum yönünden daha sorunlu mükellefler yerine, bu tür mükelleflere yönlendirilmesi, vergi ziyaı riskini azaltmak üzere kaynakların daha etkin kullanılması bakımından ciddi bir risk oluşturmaktadır. Bir PFA programı oldukça deneyimli ve genelde uzman kişilerden oluşan bir ekip gerektirdiğinden dolayı, vergi uyumuna yönelik kaynakların dengeli bir biçimde tahsisi özellikle zor olabilir. PFA'larla ilgili talepler, örneğin küresel ticaret gibi belirli alanlar ya da sektörler üzerinde yoğunlaşabilir ve bu durum da, yetkili makamlar tarafından hâlihazırda bu alanlara tahsis edilen uzman kadroların üzerindeki işyükünün daha da artmasına neden olabilir. Vergi idareleri bu tür özellikli alanlardaki PFA'lara ilişkin mükelleflerden gelen önceden tahmin edilemeyen yoğunluktaki talepleri karşılayabilmek üzere, uzman personel eğitimini karşılamak üzere zamana gereksinim duyarlar.

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

4.165 Örneğin; bir PFA için, transfer fiyatlandırması incelemesinde ihtiyaç duyulacak olandan daha ayrıntılı sektör ve mükellefe özgü bilgi talep edilebilir. İncelemeye kıyasla PFA için talep edilen belgelerin kapsamının daha dar olması esas olduğundan, böyle bir durumun prensipte söz konusu olmaması gerekir; bunun istisnasını ise, tamamlanmış işlemler üzerinde odaklanan transfer fiyatlandırması incelemelerinde merkezi bir öneme sahip olmayan tahminler ve bu tahminlerin dayanaklarına ilişkin ayrıntılara, PFA kapsamında vergi idaresince ihtiyaç duyulması teşkil edecektir. Aslında, yukarıda tartışıldığı üzere bir PFA için talep edilecek belgelerin sınırlandırılması ve belgelendirme kapsamının belirlenmesinde, mükellefin ticari faaliyetlerine yakından odaklanılması uygun olacaktır. 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 fiyatlandırma politikası konusunda sadece ana şirket bilgi sahibi olabilir.

4.166 Bir diğer muhtemel endişe kaynağı ise; bir PFA'nın mevcut durum ve koşullara bağlı olarak, bir transfer fiyatlandırması incelemesi bağlamında gündeme gelebilecek olandan daha çok sayıda işlem üzerinde ayrıntılı incelemelerde bulunmayı gerektirebilecek olmasına ilişkindir. Mükellefin, transfer fiyatlandırmasına ilişkin ayrıntılı bilgileri temin etmesi ve PFA için uygunluğunun doğrulanması için getirilen diğer tüm gereklilikleri yerine getirmesi gerekir. Öte yandan mükellefe, vergi idaresi 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 kapsamında sunduğu dosya içeriğinin hâlihazırda geçerli olduğunu, yöntemin uygulanışında kullanılan destekleyici verilerin doğru olduğunu, PFA'nın temelinde yer alan önemli varsayımların hâlihazırda geçerli olup tutarlı biçimde uygulandığını ve yönteminin tutarlı biçimde uygulandığını ortaya koyması gerekmektedir. Bu nedenle PFA usullerinin gereğinden fazla külfetli olmaması ve PFA kapsamı bakımından zorunlu olandan fazlasının mükelleflerden talep edilmemesi hususunda vergi idareleri azami çabayı göstermelidir.

4.167 PFA kapsamında toplanan bilgilerin, vergi idarelerince inceleme için, amacı dışında kullanımı da sorunlara yol açabilecektir. Mükellefin bir PFA talebini geri çekmesi veya tüm bilgiler ışığında yapılan değerlendirmeler sonucunda mükellefin talebinin idarece reddedilmesi durumunda; mükellef tarafından PFA talebi ile ilgili olarak verilen uzlaşı teklifleri, gerekçeler, fikirler ve değerlendirmeler gibi fiili olgu mahiyetinde olmayan bilgiler, hiçbir şekilde vergi incelemeleri için veri olarak kabul edilemez. Ayrıca, PFA konusunda başarısızlıkla sonuçlanan bir başvuruda bulunulmuş olmasının, söz konusu mükellef hakkında bir incelemenin başlatılıp başlatılmamasına yönelik vergi idaresince karar verilmesi bakımından herhangi bir etkisinin olmaması gerekir.

4.168 Vergi idareleri, PFA süreci esnasında kendilerine iletilen ticari sırların ve diğer mahrem bilgi ve belgelerin gizliliğine özen göstermelidir; yani sırların ifşasına karşı yerel mevzuatta yer alan kurallar uygulanmalıdır. İkili bir PFA'da, anlaşma taraflarına yönelik getirilen vergi mahremiyetine ilişkin koşullar geçerli olacak ve böylelikle gizli bilgilerin kamuya ifşasının önüne geçirilecektir.

4.169 Sürecin gereklilikleri maliyetli ve zaman alıcı olduğundan, tüm mükelleflerin PFA programından faydalanmaları mümkün olmayabilir ve genellikle küçük mükelleflerin bu maliyetleri kaldırabilecek gücü bulunmayabilir. Bu tespitin geçerliliği, özellikle bağımsız uzmanların sürece dâhil edildiği durumlar için, çok daha kuvvetlenmektedir. Bu nedenle PFA'lar, esas itibariyle büyük ölçekli transfer fiyatlandırması vakalarının çözümüne yardımcı olabilmektedir. Öte yandan; PFA programlarının kaynak gereklilikleri, vergi idaresinin ilgilenebileceği taleplerin sayısını sınırlayabilir. PFA'ların değerlendirilmesinde; vergi idareleri incelemelerinin düzeyini, mükelleflerin uluslararası işlemlerinin büyüklüğüne göre ayarlamak suretiyle, bu potansiyel sorunları hafifletebilirler.

F.5 Öneriler

F.5.1 Genel olarak

4.170 Bu Rehberin 1995 yılında ilk kez yayımlanmasından itibaren, çok sayıda OECD üyesi ülke PFA'lara ilişkin deneyim kazanmıştır. Ülkelerin, bu konudaki deneyimlerinden şimdiye kadar tatmin oldukları gözlemi ışığında; uygun koşullar altında, PFA uygulamalarının genişlemeye devam etmesi beklenebilir. PFA programlarının başarısı; kritik varsayımlara dayanarak yapılan düzenlemelere ilişkin kesinlik derecesinin belirlenmesinde gösterilen dikkate, programın doğru yönetimine ve yukarıda bahsi geçen sıkıntılardan kaçınmak üzere alınacak uygun tedbirlerle birlikte tüm tarafların sürece esnek ve pozitif bakışına bağlı olacaktır.

4.171 PFA'ların yapısı ve kapsamına ilişkin olarak, tek taraflı PFA sorunu gibi, kalıcı bir çözüm için daha fazla deneyim ve üye ülkeler arasında uzlaşı 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

4.172 Bir PFA'nın kapsamı söz konusu olduğunda; mükellefler ve vergi idarelerinin, güvenilirliğin temini için tüm tahminlerin sıhhatine azami dikkat etmeleri gerekmektedir. Genel olarak PFA'nın, yönteme, uygulamasına ve kritik varsayımlara ilişkin belirlemelerin ötesine geçtiği durumlarda, bu hususta özellikle dikkatli olunmalıdır. Bkz. 4.134-4.139 no'lu paragraflar.

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

4.173 Mümkün olduğu takdirde, bir PFA'nın ilgili uluslararası vergi anlaşmasının KAU hükümleri çerçevesinde, yetkili makamlar arasında ikili veya çok taraflı olarak gerçekleştirilmesi gerekir. İkili bir PFA uygulaması, mükelleflerin maliyetli ve uzun süreli incelemelerden ve muhtemel cezalardan kaçınmak amacıyla bir PFA imzalamaya veya emsallere uygunluk ilkesiyle uyumlu olmayan bir anlaşmayı kabul etmeye kendilerini mecbur hissetmeleri bakımından daha az risk barındırmaktadır. İkili bir PFA ayrıca, mükelleflerin gerek vergiden kaçınma, gerekse de çifte vergilendirmeye maruz kalma ihtimalini önemli ölçüde düşürür. Öte yandan; yerel mevzuatları uyarınca mükellefle doğrudan bağlayıcı anlaşma yapması mümkün olmayan vergi idareleri için KAU çerçevesinde PFA imzalanması, yegâne yöntem olabilmektedir.

F.5.4 PFA'lara tüm mükelleflerin eşit biçimde erişimi

4.174 Yukarıda da tartışıldığı üzere; PFA'ya erişim, sürecin niteliğinden dolayı fiili olarak büyük mükelleflerle sınırlı kalabilmektedir. PFA'lara erişimin büyük mükelleflerle sınırlı olması, benzer durumlardaki mükelleflere eşit şekilde muamele edilmesi gerekliliğinin yerine getirilememesi nedeniyle, eşitlik ve yeknesaklık bağlamında tereddütlere yol açabilir. İnceleme kaynaklarının esnek bir biçimde tahsisi, bu endişeleri bir ölçüde azaltabilir. Vergi idareleri ayrıca, küçük mükelleflere yönelik erişim kolaylığı sağlanması alternatifini de değerlendirmelidirler. Vergi idareleri, PFA'ların değerlendirilmesinde inceleme düzeylerini ilgili uluslararası işlemlerin boyutlarına göre belirlemeye özen göstermelidirler.

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

4.175 PFA seçeneği bulunan ülkeler arasında, bu uygulamalarda daha geniş kapsamlı bir yeknesaklık geliştirilmesi, hem vergi idarelerinin, hem de mükelleflerin yararına olabilir. Bu nedenle söz konusu ülkelerin vergi idareleri, PFA uygulamaları bakımından yetkili makamlar arasında çalışma anlaşmaları düzenlemeyi talep edebilirler. Bu anlaşmalar yoluyla, bir mükellefin transfer fiyatlandırması hususlarıyla ilgili bir PFA talebinde bulunduğu durumlarda karşılıklı anlaşmaya varılabilmesi için genel bir takım kural ve yaklaşımlar benimsenebilir.

4.176 Öte yandan, anlaşma tarafı ülkeler 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 ilkesiyle uyumlu olması gerekmektedir.

G. Tahkim

4.177 Ticaret ve yatırım faaliyetleri giderek daha fazla uluslararası karaktere büründüğünden, bu durumdan kaynaklanabilecek vergi anlaşmazlıkları da benzer şekilde uluslararası bir nitelik kazanmaktadır. Bu bahisle özellikle de, anlaşmazlıklar artık sadece mükellef ve vergi idaresi arasında olanları değil, aynı zamanda vergi idarelerinin kendileri arasındaki ihtilafları da kapsar hale gelmektedir. Bu tür durumlarda çoğunlukla, ÇUİ grupları asıl olarak menfaat sahibi konumundayken, gerçek ilgili taraflar ise taraf ülkeler olmaktadır. 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 imkânı sunan 25'inci Maddenin 5'inci paragrafındaki tahkim hükmüne benzer bir müessesesinin olmaması durumunda, çözüm mümkün olmayabilir. Bununla birlikte bir uluslararası vergi anlaşmasında 25'inci Maddenin 5'inci paragrafındakine benzer bir tahkim müessesesi hükmünün bulunması halinde; KAU'nun bu uzantısı sayesinde, yetkili makamların aralarında uzlaşamadığı konulardan bir veya daha fazlasının tahkime sunulması yoluyla, çözüm yine de mümkün olabilir.

4.178 OECD Model Vergi Anlaşmasının 2008 güncellemesinde 25'inci Maddeye, yetkili makamların iki yıl içinde anlaşmaya varamaması durumunda, çözümlenemeyen konuların yetkili bir kişinin başvurusu üzerine tahkim süreci aracılığıyla çözüme kavuşturulacağına dair 5'inci paragraf ilave edilmiştir. Sorunun çözümünü engelleyecek şekilde yetkili makamlarca bir veya daha fazla

konunun üzerinde anlaşılamadığında, yine de KAU'nun bu uzantısı sayesinde tahkim aracılığıyla vakanın çözümlenmesi sağlanmaktadır. 25'inci Maddenin 5'inci paragrafı kapsamındaki tahkim süreci, ülkeler arasındaki vergi anlaşması ihtilaflarının çözümü için bir alternatif yol olmayıp, KAU'nun bütüncül bir parçasını oluşturur. 25'inci Maddeye ilişkin Yorumun 63-85 no'lu paragrafları, KAU'nun tahkim safhasıyla ilgili kılavuz bilgiler içermektedir.

4.179 Belli bir ikili anlaşmada 25'inci Maddenin 5'inci paragrafındakine benzer bir tahkim hükmünün varlığı; tahkime başvurulmasına gerek olmayan durumlarda bile, KAU'nun daha etkin işlemesini sağlayacaktır. Hem yetkili makamlar, hem de mükellefler KAU için harcanan zaman ve çabanın tatmin edici sonuçlar yaratma ihtimalinin yüksek olduğunun bilincinde olacaklarından; bu ihtimalin salt mevcudiyeti bile, KAU'nun daha fazla kullanımını teşvik edecektir. Öte yandan; müteakip ilave usullere gerek kalmaksızın vakaların çözümlenebilmesi amacıyla ülkeler, KAU'nun etkin biçimde yürütülmesinin teminine yönelik yüksek bir irade göstereceklerdir.

V. Bölüm

Belgelendirme

A. Giriş

5.1 Bu Bölümde, bir transfer fiyatlandırması incelemesi veya risk değerlendirmesine ilişkin olarak mükelleften belge temininde geçerli olacak kural ve usullerin geliştirilmesine yönelik olarak vergi idarelerine rehberlik edilmektedir. Ayrıca mükelleflere yönelik olarak, gerçekleştirdikleri işlemlerin emsallere uygunluk ilkesine uyduğunun kanıtlanması, böylece transfer fiyatlandırmasına ilişkin sorunların çözümlenmesinde ve vergi denetimlerinin kolaylaştırılmasında en fazla yardımcı olacak belgelerin belirlenmesi bakımından genel kılavuz açıklamalara yer verilmektedir.

5.2 Bu Rehberin V. Bölümü 1995 yılında kabul edildiğinde, vergi idareleri ve mükellefler transfer fiyatlandırması dokümanlarının oluşturulması ve kullanılması konusunda daha az deneyime sahiptiler. Rehberin 5. Bölümünde yer verilen önceki ifadeler; hem mükellefler hem de vergi idareleri açısından belgelendirme sürecindeki makul bir yaklaşımın gerekliliğine ve bu bağlamda bir yandan belgelendirme uyumundaki aşırı yükten kaçınılması, diğer yandan da emsallere uygunluk ilkesinin güvenilir bir şekilde uygulanabilmesi için gerekli bilginin temini bakımından belgelendirme konularında vergi idareleri ve mükellefler arasında daha fazla işbirliği yapılması talebine vurgu yapmaktaydı. Bölümün önceki hali, bir transfer fiyatlandırması belgelendirme paketinde yer alması gereken belgelerin bir listesini içermediği gibi transfer fiyatlandırmasının belgelendirme süreci, ceza müessesi ve ispat yükümlülüğü konuları arasındaki bağlantıya dair net bir açıklama da getirmemekteydi.

5.3 O tarihten bugüne pek çok ülke transfer fiyatlandırması belgelendirme kurallarını belirlemiş ve belgelendirme gerekliliklerinin yaygınlaşması, ÇUİ grup içi ticaret hacmi ve karmaşıklığının artması ve vergi idarelerinin transfer fiyatlandırması konusundaki katmerli titizlik anlayışıyla birleştiğinde mükellefler için uyum maliyetlerindeki kaydadeğer artışla sonuçlanmıştır. Buna rağmen vergi idareleri çoğu kez transfer fiyatlandırması

belgelendirmesini tam olarak bilgilendirici bulmamakta ve vergileme ve risk değerlendirmesi ihtiyaçları için yetersiz görmektedirler.

5.4 Aşağıdaki tartışmalar, transfer fiyatlandırmasının belgelendirmesine yönelik kuralların üç amacını tanımlamaktadır. Tartışma ayrıca; transfer fiyatlandırmasına uyumun güçlendirilmesine ve ülkeler arasındaki uyumun artırılmasına, aynı zamanda da transfer fiyatlandırması risk değerlendirmesi ve denetimlerinde vergi idarelerine daha konuya odaklı ve faydalı bilgiler teminine yönelik kuralların geliştirilmesine rehberlik etmektedir. Bu tür kuralların geliştirilmesindeki başat husus, vergi idarelerince transfer fiyatlandırması risk değerlendirmesi ve diğer amaçlarla temin edilecek verilerin faydası ile vergi mükellefleri üzerine binen artan uyum yüklerinin dengelenmesidir. Bu bağlamda anlaşılabilir ve genel kabul görmüş belgelendirme kurallarının varlığının, transfer fiyatlandırmasına ilişkin bir anlaşmazlıkta aksi takdirde artabilecek uyum masraflarını azaltabileceği belirtilmelidir.

B. Transfer fiyatlandırması belgelendirme kurallarının amaçları

5.5 Transfer fiyatlandırması belgelendirme sisteminin üç amacı aşağıdaki gibidir:

1. İlişkili işletmeler arasındaki fiyatların ve diğer şartların belirlenmesinde ve bu tür işlemlerden doğan gelirlerinin vergi beyanlarında gösterilmesinde mükelleflerin transfer fiyatlandırması kurallarına gerekli özeni göstermelerinin sağlanması,

2. Transfer fiyatlandırması risk değerlendirmesini bilgiye dayalı yürütebilmeleri için vergi idarelerine gerekli bilgilerin sağlanması,

3. Kendi bölgelerindeki vergiye tabi ilişkili işletmelerin transfer fiyatlandırması uygulamalarının ayrıntılı bir şekilde denetlenmesine yardımcı olacak faydalı bilgilerin vergi idarelerine sağlanması (ancak denetim sürerken ek bilgiler içeren başka belgelerin de temin edilmesi gerekebilir.).

5.6 Bu amaçların her birisi, uygun yerel transfer fiyatlandırması belgelendirme kurallarının belirlenmesinde dikkate alınmalıdır. Mükelleflerin vergi beyannamelerinin doldurulması esnasında veya öncesinde uygulanabilir transfer fiyatlandırma kurallarına kendi uyum durumlarını özenle incelemelerinin talep edilmesi önemlidir. Vergi idarelerinin denetim faaliyeti gerçekleştirme kararlarını bilgiye dayalı alabilmeleri bakımından, yürütecekleri transfer fiyatlandırması risk değerlendirmesi için gerekli bilgilere sahip olmaları da ayrıca

önemlidir. Bir diğer önemli husus da, vergi idarelerinin ayrıntılı bir denetim faaliyeti kararı alındıktan sonra bunu gerçekleştirmek için gerekli ek bilgileri zamanında talep edebilmeleri veya bu bilgilere zamanında ulaşabilmeleridir.

B.1. Mükellefin emsallere uygunluk ilkesine kendi uyumunu değerlendirmesi

5.7 Transfer fiyatlandırması belgelendirmesi, mükelleflerin transfer fiyatlandırması pozisyonlarının haklı, tutarlı ve ikna edici olduğunu göstermelerini gerektirmesi nedeniyle bir uyum kültürü oluşumunu destekleyebilir. İyi hazırlanmış bir belgelendirme paketi, mükellefin vergi beyannamelerinde belirttiği pozisyonların analizini yaptığı, mevcut karşılaştırılabilir verileri incelediği ve uygun transfer fiyatlandırması pozisyonları belirlediği konusunda vergi idarelerine güvence sağlar. Dahası eş zamanlı belgelelendirme gereksinimleri, mükelleflerin pozisyonlarının bütünlüğünün sağlanmasına ve mükelleflerin işlemler bittikten sonra pozisyonlarını doğrulama çabalarının engellenmesine yardımcı olur.

5.8 Bu uyum hedefi, iki temel biçimde desteklenebilir. İlk olarak vergi idareleri, transfer fiyatlandırması belgelendirme gerekliliklerinin eşzamanlı olarak yerine getirilmesini şart koşabilirler. Bu, belgelendirme işlem anında veya her hâlükârda işlemin yapıldığı vergi döneminin bitiminden önce hazırlanması anlamına gelir. Uyumu teşvik etmenin ikinci yoluysa transfer fiyatlandırması belgelerinin zamanında ve düzenli olarak hazırlanmasını teşvik edecek müeyyide rejimleri oluşturmak ve mükelleflerin transfer fiyatlandırması pozisyonlarının zamanında ve titiz biçimde incelenmesine yönelik teşvikler sağlamaktır. Belgelendirme gereklilikleri ve belgelendirmeye ilişkin müeyyide hükümleri, aşağıda D Kısmında daha ayrıntılı olarak tartışılmaktadır.

5.9 İdeal olarak vergi mükellefleri transfer fiyatlandırması belgelendirmesini, transfer fiyatlandırması politikalarının dışarıya açıklanmasında iyi bir temel oluşturma fırsatı olarak kullanacaklarsa da; bu uğurda karşılarına çıkan maliyetler, zaman kısıtlamaları ve ilgili personelden çok odaklı iş konsantrasyonu beklentileri gibi unsurlar, bazen hedeften sapılmasına neden olabilir. Dolayısıyla ülkelerin, en önemli meselelerin dikkatten kaçmaması için önemli işlemler üzerinde odaklanan makul belgelendirme şartları belirlemeleri gerekir.

B.2. Transfer fiyatlandırması risk değerlendirmesi

5.10 Etkin risk tanımlaması ve değerlendirmesi, transfer fiyatlandırması denetimleri ve araştırmaları için uygun vakaların seçimi sürecinde ve bu denetimlerin en önemli konular üzerine yoğunlaşmasının temininde önemli bir erken evreyi oluşturur. Vergi idareleri sınırlı kaynaklarla işlevlerini yerine getirdiğinden, muhtemel bir denetimin mümkün olan en erken aşamasında mükellefin transfer fiyatlandırması uygulamalarının ayrıntılı bir incelemeyi ve buna yönelik önemli bir kaynak tahsisini gerektirip gerektirmediğinin usulünce değerlendirilmesi önemlidir. Özellikle, genellikle karmaşık ve çok boyutlu olan transfer fiyatlandırması konularıyla ilgili olarak etkin risk değerlendirmesi, konuya odaklı ve kaynakların verimli kullanıldığı bir denetim için vazgeçilmez ön koşullardır. OECD'nin Transfer Fiyatlandırması Risk Değerlendirmesi El Kitabı, bu tür risk değerlendirmelerinin gerçekleştirilmesinde kullanılabilecek elverişli bir araçtır.

5.11 Transfer fiyatlandırması riskinin vergi idaresi tarafından uygun bir şekilde değerlendirilmesi, erken aşamada yeterli, ilgili ve güvenilir bilgilere ulaşılmasını gerektirir. İlgili bilgiler konusunda pek çok bilgi kaynağı mevcut olmakla birlikte transfer fiyatlandırması belgeleri, bu tür bilgiler açısından kritik bir kaynaktır.

5.12 Mükelleflerin ve işlemlerin transfer fiyatlandırması risklerinin tanımlanıp değerlendirilmesinde kullanılacak çeşitli kaynak ve araçlar vardır. Bunlar arasında transfer fiyatlandırması formları (yıllık vergi beyannamesi ile birlikte doldurulan), belirli risk alanlarına odaklanmış zorunlu transfer fiyatlandırması sorgu formları, mükellefin emsallere uygunluk prensibine uyumunu göstermek için gerekli kanıtları tanımlayan genel transfer fiyatlandırması belgelendirme kuralları ve vergi idareleri ile mükellefler arasında işbirliğine ve görüş alışverişine yönelik toplantılar sıralanabilir. Bu bilgi kaynak ve araçlarının her biri, aynı temel gözleme karşılık vermektedir; vergi idaresinin doğru ve bilgiye dayalı bir transfer fiyatlandırması risk değerlendirmesi gerçekleştirebilmesi için erken aşamada ilgili bilgilere erişiminin olması gerekir. Nitelikli bir transfer fiyatlandırması risk değerlendirmesinin verimli bir şekilde ve doğru ve güvenilir kaynaklara dayanarak yapılmasının sağlanması, transfer fiyatlandırması belgelendirme kurallarının belirlenmesinde göz önüne alınacak önemli bir husustur.

B.3. Transfer fiyatlandırması denetimi

5.13 Transfer fiyatlandırması belgelendirmesinde üçüncü bir amaç, vergi idarelerine kapsamlı bir transfer fiyatlandırması denetimi yürütebilmeleri için

gerekli bilgilerin sağlanmasıdır. Transfer fiyatlandırması denetim konuları genellikle çok boyutludur. Sıklıkla çeşitli işlemler ve piyasaların karşılaştırılabilirliğine dair yapılması güç değerlendirmeleri içerirler. Mali koşullar, fiili özellikler ve sektöre yönelik diğer konularda ayrıntılı bilgilerin temin edilmesini gerektirirler. Denetim esnasında çeşitli kaynaklardan uygun bilgilerin edinilebilmesi, bir vergi idaresinin mükellefin ilişkili işletmelerle yürüttüğü kontrollü işlemlerinin düzgün bir şekilde incelenmesi ve ilgili transfer fiyatlandırması kurallarının usulünce yerine getirilmesinin sağlanması açısından kritik öneme sahiptir.

5.14 Titiz bir transfer fiyatlandırması risk değerlendirmesinin en az bir konuda ayrıntılı bir denetiminin gerekli olduğunu ortaya çıkardığı durumda, vergi idaresinin makul bir süre içinde mükellefin elindeki tüm ilgili bilgi ve belgelere ulaşabilme imkânına sahip olması gerekliliği açıktır. Söz konusu erişim ihtiyacı kapsamında; mükellefin faaliyetlerine ve fonksiyonlarına dair bilgiler, mükellefin kontrollü işlemlere girdiği ilişkili işletmelerin faaliyetlerine, fonksiyonlarına ve mali sonuçlarına dair ilgili bilgiler, iç emsaller dâhil potansiyel emsallere dair bilgiler ve potansiyel olarak karşılaştırılabilir durumdaki kontrol dışı işlemler ve ilişkisiz tarafların faaliyet ve mali sonuçlarına ilişkin belgeler sayılabilir. Bunlar transfer fiyatlandırması belgelendirmesine dâhil edildiği ölçüde, özel bilgi ve belge oluşturma prosedürlerinden kaçınılabilir. Bununla birlikte, transfer fiyatlandırması belgelerinin tam denetim için gerekli olabilecek tüm bilgileri kapsayacak şekilde düzenlenmeye çalışılmasının, gereksiz derecede külfetli ve verimsiz olabileceği göz ardı edilmemelidir. Dolayısıyla kaçınılmaz olarak, vergi idarelerinin belgelendirme paketinde yer almayan bilgilere ulaşmaya çalıştığı durumlar da ortaya çıkacaktır. Bu nedenle vergi idarelerinin bilgi erişiminin bir transfer fiyatlandırması risk değerlendirmesinde kullanılan belgelendirme paketiyle sınırlı olmaması gerekir. Belirli bir bilginin transfer fiyatlandırması denetimi amacıyla hazırda tutulmasının bir yetkili mercii tarafından zorunlu kılınmasına ilişkin kurallar, vergi idaresinin duyduğu ihtiyaç ve mükellef üzerinde yaratılan uyum yükünü dengeleyecek şekilde belirlenmelidir.

5.15 Bir transfer fiyatlandırması denetimi için gerekli belgeler ve diğer bilgilerin inceleme altındaki ilişkili işletme yerine ÇUİ grubunun üyelerinin elinde bulunması da sıklıkla rastlanabilir bir durumdur. Gerekli belgeler, genellikle denetimi yürüten vergi idaresinin bulunduğu ülkenin dışında yer alır. Bu nedenle vergi idaresinin ülke sınırlarını aşan bilgileri doğrudan veya bilgi değişimi mekanizmaları gibi dolaylı yollardan elde edebilmesi önemlidir.

C. Transfer fiyatlandırması belgelendirmesine dair üç kademeli yaklaşım

5.16 B kısmında belirtilen amaçlara ulaşılabilmesi için ülkelerin transfer fiyatlandırması belgelendirmesi konusunda standart bir yaklaşım getirmesi gerekir. Bu Kısımda; (i) tüm ÇUİ üyeleriyle ilgili standart bilgileri kapsayan bir ana dosya, (ii) özel olarak yerel mükellefin önemli işlemlerini içeren yerel bir dosya, (iii) ÇUİ'nin gelirlerinin ve ödediği toplam vergilerin küresel dağılımı ile ÇUİ içindeki ekonomik faaliyetin lokasyon göstergelerine dair birtakım bilgileri kapsayan Ülke Bazlı Rapor olmak üzere üç aşamalı bir yapı tanımlanmaktadır.

5.17 Transfer fiyatlandırması belgelendirmesine yönelik bu tür bir yaklaşım, vergi idarelerine verimli ve sağlam bir transfer fiyatlandırması risk analizi gerçekleştirebilmeleri için konuya odaklı güvenilir bilgiler sağlayacaktır. Ayrıca bir denetim için gerekli bilgilerin geliştirilebileceği bir zemin oluşturacak ve mükelleflerin önemli işlemlerinde emsallere uygunluk ilkesine uyumlarını değerlendirip tanımlamalarına destek ve motivasyon sunacaktır.

C.1. Ana dosya

5.18 Ana dosya, vergi idarelerine belirli bir transfer fiyatlandırması riskinin varlığını değerlendirme konusunda yardımcı olmak üzere; küresel işletme operasyonlarının yapısı, genel transfer fiyatlandırması politikaları ve gelirin ve ekonomik faaliyetlerin küresel dağılımı gibi bilgilere yer vermek suretiyle ÇUİ grubunun faaliyetine genel bir bakış sağlamalıdır. Genel itibariyle, ana dosyanın; ÇUİ grubunun transfer fiyatlandırması faaliyetlerinin ekonomik, yasal, finansal ve vergisel boyutlarıyla net bir resmini vermesi beklenir. ÇUİ grubunun herbir üyesinin sahip olduğu tüm patentlerin listesi gibi gereksiz ayrıntıların istisnasız dosyada bulunması, aşırı bir iş yükü yaratacağı gibi işlevsellikten de uzak olacaktır. Önemli anlaşmaların, gayrimaddi varlıkların ve işlemlerin listesini içeren ana dosyanın oluşturulması esnasında, mükellefler sağlanan bilgilerin ayrıntı düzeyini belirlerken, ana dosyanın amacının vergi idarelerine ÇUİ'nin küresel faaliyet ve politikalarına dair yüksek düzeyde bir değerlendirme sağlamak olduğunu gözönünde bulundurarak, basiretli işletmeci muhakemesini kullanmalıdır. Ana dosyanın gerekliliklerinin tam olarak karşılanabilmesi için hâlihazırda var olan diğer belgelere özel referanslar yapılması gerektiğinde, ilgili belgelerin kopyalarıyla birlikte bu referanslar ilgili gerekliliği karşılamaya yönelik olmalıdır. Ana dosya oluşturma amacı çerçevesinde; bir bilginin dosya harici tutulması transfer fiyatlandırması sonuçlarının güvenilirliğini etkileyecekse, o bilgi önemli bilgi olarak kabul edilir.

5.19 Ana dosyanın olması gereken içeriği, bir ÇUİ grubun "prototipini" oluşturur ve beş kategoride toplanabilecek bilgileri içerir: (a) ÇUİ'nin organizasyon yapısı, (b) ÇUİ'nin iş veya işlerinin tanımı, (c) ÇUİ'nin gayrimaddi varlıkları, (d) ÇUİ'nin şirket içi finansal faaliyetleri, ve (e) ÇUİ'nin finansal ve vergisel pozisyonları.

5.20 Mükellefler ana dosyada ÇUİ'nin bütününe ilişkin bilgileri sunmalıdır. Bununla birlikte bilgilerin faaliyet alanlarına göre düzenlenmesi de, buna dair meşru bir gerekçenin mevcudiyeti durumunda mümkündür; bu duruma örnek olarak ÇUİ'nin yapısı gereği bazı önemli faaliyet alanlarının çoğunlukla bağımsız olarak işletilmesi veya yakın zamanda edinilmiş olması sayılabilir. Faaliyet alanına göre düzenlenen bilgiler kullanıldığında merkezileştirilmiş grup fonksiyonları ve faaliyet alanları arasındaki işlemlerin ana dosyada ayrıntılı bir şekilde tanımlanmasına özen gösterilmelidir. Faaliyet alanı düzenlemesi tercih edildiğinde, ÇUİ grubunun küresel faaliyetlerine ilişkin doğru bir genel bakışın sağlanabilmesi için ana dosyanın tüm ülkelerdeki tüm faaliyet alanlarını kapsaması sağlanmalıdır.

5.21 Bu Rehberin V. Bölümünün Ek I'inde ana dosyada yer alması gereken bilgiler sıralanmıştır.

C.2. Yerel dosya

5.22 5.18 no'lu paragrafta tanımlandığı üzere kapsamlı bir geniş bakış içeren ana dosyanın aksine yerel dosya, belirli işletme içi faaliyetlere yönelik daha ayrıntılı bilgileri kapsar. Yerel dosya için şart koşulan bilgiler, ana dosyayı destekler ve mükellefin belirli bir bölgeyi etkileyen büyük çaplı transfer fiyatlandırması pozisyonlarında emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde hareket etmesini sağlama hedefinin gerçekleşmesine yardımcı olur. Yerel dosya, belli bir ülkedeki yerel bir ilişkili işletme ile farklı ülkelerdeki ilişkili işletmeler arasında gerçekleşen ve o ülkedeki vergi sistemi bağlamında önemli bir yer teşkil eden işlemlerle ilgili transfer fiyatlandırması analizine dair bilgiler üzerine yoğunlaşır. Bu bilgiler, bu belirli işlemlere ait finansal verileri, karşılaştırılabilirlik analizi verilerini ve en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçimiyle uygulanmasına ilişkin verileri kapsayacaktır. Yerel dosyanın içerik gerekliliği, ana dosyadaki bilgilere özel referans yapılmak suretiyle tam anlamıyla yerine getirildiğinde; böyle bir eşleştirme yeterli olacaktır.

5.23 Bu Rehberin V. Bölümünün Ek II'sinde yerel dosyada yer alması gereken bilgiler sıralanmıştır.

C.3. Ülke Bazlı Rapor

5.24 Ülke Bazlı Rapor, ÇUİ'nin faaliyetlerini sürdürmekte olduğu vergi bölgeleri kapsamında gelirin küresel dağılımı, ödenen vergiler ve ekonomik faaliyetlerin yerleşim merkezlerine dair belirli göstergelere ilişkin bilgilerin toplanmasını gerekli kılar. Raporun ayrıca mali bilgileri; rapor edilen grubun tüm birimlerinin bir listesini, bunların ana merkezden farklı bir yerde olması durumunda vergilendirme bölgelerini ve bunların yürüttüğü temel faaliyet alanlarının mahiyetini de içerecek biçimde sunması gerekir.

5.25 Ülke Bazlı Rapor, yüksek düzeyli transfer fiyatlandırması risk değerlendirme amaçları açısından fayda sağlamaktadır. Ayrıca vergi idareleri tarafından BEPS bağlantılı diğer risklerin değerlendirilmesinde ve uygun olduğunda ekonomik ve istatistiksel analizler için de kullanılabilir. Ancak Ülke Bazlı Raporda yer alan bilgiler, belli başlı işlemlere ve fiyatlara yönelik eksiksiz olarak yapılan fonksiyon ve karşılaştırılabilirlik analizine dayalı ayrıntılı transfer fiyatlandırması analizine alternatif olarak düşünülmemelidir. Ülke Bazlı Raporda yer alan bilgiler, tek başına transfer fiyatlarının uygun olup olmadığına dair bir kanıt teşkil etmez. Bu bilgiler, vergi idareleri tarafından global formüllere dayalı bölüşüm tabanlı transfer fiyatlandırması düzeltmelerini önermek amacıyla kullanılmamalıdır.

5.26 Bu Rehberin V. Bölümünün Ek III'ünde ilgili açıklamalarıyla birlikte Ülke Bazlı Rapor şablonu yer almaktadır.

D. Uyum konuları

D.1. Eşzamanlı belgelendirme

5.27 Her bir vergi mükellefi, vergisel amaçlı transfer fiyatlarını emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde, işlem esnasında makul ölçülerde elde edilebilecek bilgilere dayanarak belirlemeye çalışmalıdır. Dolayısıyla mükellef, normal olarak fiyat oluşturmadan önce transfer fiyatlandırmasının vergisel amaçlar için uygun olup olmadığı konusunu gözönünde bulundurmalı ve vergi beyannamesini verdiği dönemdeki mali sonuçlarının emsallere uygunluk yapısını doğrulamalıdır.

5.28 Mükelleflerden belgelendirme sürecinde orantısız derecede yüksek maliyetler ve yüklere maruz kalması beklenmemelidir. Bu nedenle vergi idareleri belgelendirme taleplerini, mükellefin belgeleri hazırlamak için karşılaşacağı beklenen maliyetler ve idari yükler çerçevesinde dengelemelidir. Bu Rehberin prensipleri çerçevesinde hiçbir karşılaştırılabilir veri bulunmadığını ya da karşılaştırılabilir verilerin tespitinin getireceği maliyetin aşırı yüksek olduğunu

makul bir şekilde ortaya koyması durumunda, mükelleften böyle bir araştırma için gerekecek maliyetleri üstlenmesi talep edilmemelidir.

D.2. Zaman aralığı

5.29 Belgelerin hazırlanma zamanına ilişkin uygulamalar, ülkeler arasında farklılıklar göstermektedir. Bazı ülkelerde, bilgilerin vergi beyannamesi doldurulana kadar tamamlanması gerekir. Diğer bazı ülkelerde ise belgelendirmenin, denetim başlayıncaya kadar hazır olması beklenir. Belgelendirme ve diğer denetim bağlantılı bilgi talepleri için mükelleflerin vergi idarelerine cevap vermesi için verilen süre konusunda da uygulamada farklılıklar mevcuttur. Bilgi sağlamada süre şartına ilişkin bu farklılıklar, vergi mükelleflerinin önceliklerini belirlemesi ve vergi idarelerine doğru zamanda doğru bilgileri vermeleri konusunda ekstra güçlüklere neden olmaktadır.

5.30 En ideal uygulama, yerel dosyanın ilgili hesap dönemi için verilen vergi beyannamesinin son gününe kadar tamamlanmış olmasının zorunlu kılınmasıdır. Ana dosya incelenmeli ve şayet gerekli görülürse ÇUİ grubunun ana şirketi açısından vergi beyannamesinin son teslim tarihine kadar güncellenmelidir. Uyum işbirliği programları çerçevesinde işlemlerin gerçekleştiği esnada denetlenmesi politikasını yürüten ülkelerde belli bazı bilgilerin vergi beyannamesinin doldurulması öncesinde sunulması gerekli olabilir.

5.31 Ülke Bazlı Raporla ilgili olarak, bazı örneklerde nihai yasal finansal tablolar ve Ek III'de tanımlanan ülke bazlı verilerle ilgili olabilecek diğer mali bilgilerin, bazı ülkelerde belli bir mali yıl için belirlenen beyanname verme süresinin dolmasına kadar sonuçlanamayabileceğini göz ardı etmemek gerekir. Bu gibi durumlarda bu Rehberin V. Bölüm, Ek III'ünde tanımlanan ülke bazlı raporun tamamlanması için belirlenen süre, ÇUİ grubunun ana şirketinin hesap döneminin son gününden sonraki bir yıla kadar uzatılabilir.

D.3. Önem derecesi

5.32 İlişkili işletmeler arasında gerçekleşen tüm işlemler, yerel dosyada tam belgelendirmeyi gerektirecek kadar önem teşkil etmez. Vergi idareleri en önemli bilgileri görmekle ilgilenirken, aynı zamanda da ÇUİ'lerin en önemli kalemleri belgelendirme konusunda sorun yaşayacak ölçüde uyum yükü altında kalmalarını istemezler. Bu sebeple, bu Rehberin bu Bölümünün Ek II'sine dayandırılan ülke bazlı transfer fiyatlandırması belgelendirme gerekliliklerinin; yerel ekonominin büyüklüğü ve yapısını, ÇUİ grubunun bu ekonomi içindeki önemini ve ÇUİ grubunun büyüklük ve yapısıyla birlikte yerel olarak faaliyette

bulunan girişimlerin büyüklük ve yapısını göz önünde bulunduran spesifik önemlilik eşikleri içermesi gerekir. Önemlilik derecesinin ölçüleri, göreceli olarak (örn. gelirin veya maliyet ölçütünün belli bir yüzdesini aşmayan işlemler) ya da mutlak miktarlar bağlamında (örn. belirli bir sabit miktarı aşmayan işlemler) değerlendirilebilir. Ülkeler bireysel olarak, yerel dosya için kendi önemlilik standartlarını yerel koşullara uygun bir şekilde oluşturmalıdırlar. Önemlilik standartları, genel olarak anlaşılabilir ve ticari uygulamalar açısından genel kabul görmüş tarafsız nitelikte olmalıdır. Ana dosyanın tamamlanmasında uygulanabilecek önemlilik standartları için bkz. 5.18 no'lu paragraf.

5.33 Pek çok ülke, transfer fiyatlandırması belgelendirme kuralları düzenlerken, küçük ve orta ölçekli işletmeleri transfer fiyatlandırması belgelendirme gereklilikleri kapsamı dışında bırakan ya da bunlardan istenilecek bilgileri sınırlayan basitleştirici önlemler belirlemiştir. Mükellefleri durumları ile orantılı olmayan maliyet ve yüklere maruz bırakmamak amacıyla küçük ve orta ölçekli işletmelerden, büyük işletmelerden talep edilebilecek kadar fazla sayıda belge oluşturmasının talep edilmemesi önerilir. Bununla birlikte küçük ve orta ölçekli işletmeler, bir vergi denetimi esnasında veya transfer fiyatlandırması risk değerlendirmesi amaçları doğrultusunda vergi idaresinin özel isteği üzerine büyük çaplı sınır ötesi işlemleri için gerekli bilgi ve belgeleri sunmakla yükümlüdürler.

5.34 Bu Rehberin bu Bölümünün Ek III'ü bağlamında Ülke Bazlı Rapor, ÇUİ grubunun mali yönden yerleşik birimlerinin olduğu tüm vergilendirme bölgelerini ve oralardaki işletme operasyonlarının tümünü büyüklüğüne bakılmaksızın kapsamalıdır.

D.4. Belgelerin muhafazası

5.35 Mükellefler, belgeleri ana şirket veya yerel işletme düzeyinde yerel yasaların getirdiği gerekliliklere uygun makul bir süreden daha fazla muhafaza etmekle yükümlü tutulmamalıdır. Bununla birlikte, belge paketinde olması gereken maddeler ve bilgiler (Ana Dosya, Yerel dosya ve Ülke Bazlı Rapor), ileride zaman aşımının dışındaki bir yıla dair yapılan transfer fiyatlandırması incelemesi ile ilgili olabilir; örneğin mükelleflerin bu tür kayıtları gönüllü olarak uzun dönemli anlaşmalara ilişkin olarak veya takip eden yıla ait transfer fiyatlandırması yöntemi uygulamalarında karşılaştırılabilirlik standartlarının sağlanıp sağlanamadığını belirlenmesine yönelik tutmaları söz konusu olabilir. Vergi idareleri, geçmiş yıllara ait belgelerin yerinin tespit edilmesinin güçlüklerini göz önünde bulundurmalılar ve bu tür talepleri gerçekleştirilen inceleme kapsamında söz konusu belgelere bakılması için makul nedenlerin mevcut olduğu olaylarla sınırlı tutmalıdırlar.

5.36 Vergi idarelerinin nihai talebinin karşılanması için inceleme esnasında bu idareler tarafından istenen belgelerin zamanında teslim edilmesi gerekli olduğundan, bu belgelerin nasıl muhafaza edildiği –kâğıt ortamında mı, elektrik ortamda mı yoksa başka herhangi bir sistemde mi- ülkenin kural ve uygulamaları tarafından belirlenen formatta teslim edilmek kaydıyla mükellefin takdirine bırakılmalıdır.

D.5. Belgelerin güncellenme sıklığı

5.37 Transfer fiyatlandırması belgelerinin fonksiyon ve ekonomik analizlerin doğruluk ve geçerliliğini muhafaza edip etmediğinin ve uygulanan transfer fiyatlandırması yöntemiyle uyumlu olup olmadığının belirlenmesi için belli aralıklarla gözden geçirilmesi önerilir. Genel olarak ana dosya, yerel dosya ve Ülke Bazlı Raporun yıllık olarak gözden geçirilip güncellenmesi gerekir. Bununla birlikte pek çok durumda iş tanımları, işlev analizleri ve emsal tanımlamaları yıldan yıla önemli ölçüde değişmeyebilecektir.

5.38 Vergi idareleri mükellefler üzerindeki uyum yükünü azaltmak amacıyla, bunların faaliyet koşulları aynı kaldığı sürece yerel dosyayı destekleyen emsal veri tabanı araştırmalarının yıllık yerine üç yılda bir yapılmasını kararlaştırabilirler. Emsallere yönelik mali veriler ise emsallere uygunluk ilkesinin doğru bir şekilde uygulanabilmesi için her yıl güncellenmelidir.

D.6. Dil

5.39 Yerel dilde belge temin etme gerekliliği, belgelerin tercümesinin getireceği zaman kaybı ve maliyet ölçüsünde, transfer fiyatlandırması düzenlemelerine uyum bakımından ilave yük getirebilir. Transfer fiyatlandırması belgelerinin hangi dilde teslim edilmesi gerektiği konusu, yerel yasalarla belirlenmelidir. Ülkelere, transfer fiyatlandırması belgelerinin, işlevselliği olumsuz yönde etkilemeyecekse, genel olarak orjinal dilinde teslim edilmesine müsaade etmeleri önerilmektedir. Vergi idareleri belgelerin tercümesini gerekli gördüklerinde belirli taleplerde bulunmalı ve bu kapsamda en az yükün yaratılması bakımından mükellefe gerekli zamanı tanımalıdırlar.

D.7. Cezalar

5.40 Pek çok ülke, transfer fiyatlandırması belgelendirme gerekliliklerinin verimli bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak amacıyla belgelendirme ile ilgili çeşitli cezalar uygulamaktadır. Bu cezalar, gerekliliklere uymamanın maliyetinin uyum maliyetlerinden daha fazla olmasını sağlamayı amaçlamaktadır. Ceza sistemleri, her bir ülkenin kendi kanunları çerçevesinde

yürütülmektedir. Transfer fiyatlandırması belgelendirme cezalarına ilişkin ülke uygulamaları, çeşitlilik arz etmektedir. Ülkeler arası farklı ceza sistemlerinin varlığı, mükelleflerin uyum niteliğini etkileyebilir ve dolayısıyla mükellefler, uyum uygulamaları için bir ülkeyi bir diğerine tercih edebilirler.

5.41 Transfer fiyatlandırması belgelendirme gerekliliklerine uyulmaması veya istenen bilgilerin zamanında verilmemesi nedeniyle uygulanan cezalar, genellikle idari veya diğer resmi para cezalarıdır. Belgelendirme ile bağlantılı bu cezalar, her eksik belge veya incelemeye konu her bir yıl için sabit bir miktar olarak belirlenebileceği gibi nihai olarak belirlenen ilgili eksik vergi bildiriminin veya gelire uygulanan düzeltmenin veya belgelendirilmeyen bir sınır ötesi işlemin belli bir yüzdesi olarak da hesaplanabilir.

5.42 Mükellefe, ÇUİ grubunun ulaşamadığı verilerin sunulmaması nedeniyle belgelendirme ile bağlantılı ceza verilmemesine dikkat edilmelidir. Bununla birlikte, belgelendirme bağlantılı ceza verilmemesi kararı, fiyatların emsallere uygunluk ilkesiyle uyumlu olmaması durumunda birtakım düzeltmeler yapılamayacağı anlamına gelmez. Pozisyonların tam olarak belgelenmiş olması da mükellefin pozisyonlarının kesin doğru olduğu sonucunu doğurmaz. Öte yandan, bir yerel işletmenin, transfer fiyatlandırması uyumu konusundan diğer grup üyelerinin sorumlu olduğunu ileri sürmesi, bu işletme açısından gerekli belgeleri teslim etmemek için yeterli bir sebep teşkil etmeyeceği gibi bu tür bir iddia, gerekli bilginin sunulmaması durumunda uygulanacak belgelendirme ile bağlantılı cezanın verilmesini de engellemez.

5.43 Ülkelerin mükellefleri transfer fiyatlandırması belgelendirme gerekliliklerine uyum konusunda teşvik etmelerinin bir diğer yolu da ceza koruması veya ispat yükünün kaydırılması gibi uyum teşviklerinin düzenlenmesi olabilir. Belgelendirme gereklilikleri şekil ve zaman olarak yerine getirildiğinde mükellef vergi cezalarından muaf kılınabilir veya transfer fiyatlandırması düzeltmesi yapılmış ve doğrulanmışsa daha düşük bir ceza uygulanabilir. Transfer fiyatlandırması konularında ispat yükünün mükellefte olduğu bazı bölgelerde doğru belgelerin zamanında teslim edilmesi halinde ispat yükünün vergi idaresi tarafına kaydırılması, transfer fiyatlandırması belgelendirme uyumunun teşviki için bir başka yöntem olabilir.

D.8. Gizlilik

5.44 Vergi idareleri, belgelendirme paketindeki (ana dosya, yerel dosya, Ülke Bazlı Rapor) gizli bilgilerin (ticari sırlar, bilimsel sırlar gibi) ve diğer ticari açıdan hassas bilgilerin kamuya açıklanmaması için tüm makul önlemleri almalıdırlar. Vergi idareleri ayrıca mükelleflere transfer fiyatlandırması

belgelendirme paketi içinde verilen bilgilerin gizli kalacağının garantisini vermelidirler. Yargı süreçlerinde veya mahkeme kararlarında bilgilerin ifşasının gerekli olması durumunda da gizlilik önlemlerine dikkat edilmeli ve bu bilginin sadece ihtiyaç duyulduğu ölçüde ifşa edilmesi için çaba sarf edilmelidir.

5.45 Vergisel amaçlarla verilen bilgilerin korunması ve gizliliğine dair "Güvende Tutmak" başlıklı OECD Rehberi (2012), bilgi değişimi kapsamında verilen vergi bilgilerinin gizliliğinin sağlanması için konulabilecek kurallar ve uygulamalara dair bir kılavuz teşkil etmektedir.

D.9. Diğer konular

5.46 En güvenilir bilginin kullanılması gerekliliği, her zaman olmasa da genellikle yerel emsallere makul ulaşımın mümkün olduğu durumlarda bölgesel emsallerdense yerel emsallerin kullanılmasını zorunlu kılar. Yerel emsallerin kullanımının mümkün olduğu durumlarda aynı coğrafi bölgedeki ülkeler için hazırlanan transfer fiyatlandırması belgelerinde bölgesel emsallerin kullanılması, kimi zaman en güvenilir bilginin kullanılması zorunluluğuyla bağdaşmaz. Her ne kadar bir şirketin üstlenmesi beklenen karşılaştırılabilirlik araştırmalarının sınırlandırılmasının getireceği kolaylaştırıcı faydalar ortada ise ve bu kapsamda önemlilik derecesi ve uyum maliyetleri de göz önünde bulundurulması gereken faktörlerden olsa da; uyumun kolaylaştırılması süreci, mümkün olan en güvenilir bilginin kullanılması gereğine uyulmasına engel olmamalıdır. Yerel emsallerin tercih edilebilmesiyle ilgili detaylı açıklamalar için, piyasa farklılıkları ve çoklu ülke analizleri hakkındaki 1.112-1.113 no'lu paragraflara bakınız.

5.47 Özellikle transfer fiyatlandırması risk değerlendirmesi sürecinde transfer fiyatlandırması belgelerinin dışarıdan bir denetçi veya üçüncü bir kişi tarafından onaylanmasının zorunlu kılınması önerilmemektedir. Benzer şekilde, transfer fiyatlandırması belgelerinin hazırlanmasında danışmanlık firmalarının kullanımının zorunlu tutulması da önerilmez.

E. Uygulama

5.48 Özel olarak Ülke Bazlı Rapor olmak üzere bu Bölümdeki açıklamalara etkin biçimde mütemadiyen uyulması önemlidir. Bu nedenle OECD/G20 Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımı (BEPS) Projesinin katılımcısı olan ülkeler, transfer fiyatlandırması belgelendirmesi ve Ülke Bazlı Raporlama için aşağıdaki uygulama kılavuzunu geliştirmişlerdir.

E.1. Ana dosya ve yerel dosya

5.49 Ana dosya ve yerel dosyanın transfer fiyatlandırması belgelendirme standardı unsurlarının, yerel ülke yasal düzenlemeleri veya idari süreçleri aracılığıyla uygulanması ve ana dosya ve yerel dosyanın her bir ilgili ülkede buradaki vergi idarelerinin gerekli gördüğü şekilde doğrudan bunlarla işbirliği içinde doldurulması önerilir. OECD/G20 BEPS katılımcısı ülkeler, yerel dosya ve ana dosya gizliliğiyle ve bu Rehberin V. Bölümünün I ve II numaralı Eklerinde yer alan standartların mütemadiyen kullanımıyla ilgili olarak, buradaki unsurların yerel ülke yasal veya idari düzenlemelerine uyarlanması bakımından göz önünde bulundurulması konusunda anlaşmışlardır.

E.2. Ülke Bazlı Rapor

E.2.1. Zamanlama: Ülke Bazlı Rapor gerekliliği ne zaman bağlar?

5.50 ÇUİ Hesap Dönemleri itibariyle ilk ülke bazlı raporların, 1 Ocak 2016 veya bu tarihten sonra başlayarak doldurulmasının zorunlu kılınması önerilir. Ancak, bazı vergilendirme bölgelerinin gerekli yasal ayarlamaları yapabilmek üzere özel yerel kanuni süreçlerini takip etmeleri için zamana ihtiyaç duyabilecekleri de kabul edilmektedir. Ülkelere zamanında yasal düzenlemelerini tamamlayabilmeleri konusunda yardımcı olmak üzere ÇUİ gruplarının ana merkezlerinin kendi faaliyet bölgelerinde Ülke Bazlı Rapor hazırlamalarını gerekli kılan bir model taslak geliştirilmiştir (Bkz. V. Bölüm, Ek IV). İlgili bölgelerdeki yetkili makamlar, bu modeli kendi yasal sistemlerine uyarlayabileceklerdir. 31 no'lu paragrafta yer alan, ÇUİ'lere Ülke Bazlı Raporun hazırlanması için hesap döneminin kapanışından sonra bir yıllık süre tanınması önerisi çerçevesinde ilk Ülke Bazlı Raporun 31 Aralık 2017 tarihinde hazırlanacağı söylenebilir. Hesap dönemi 31 Aralık'tan farklı bir tarihte sona eren ÇUİ'ler için ilk Ülke Bazlı Raporun daha ileriki tarihlerde, 2018 yılı içerisinde, ilgili ÇUİ hesap döneminin kapanışından on iki ay sonra hazırlanması ve bu raporda ÇUİ grubunun 1 Ocak 2016'dan sonra başlayan ilk hesap döneminin bilgilerinin yer alması gerekir. Bu tavsiyeden anlaşılacağı gibi OECD/G20 Projesine katılan ülkeler, ÇUİ'lerin 1 Ocak 2016 tarihinden önce başlayan mali dönemleri için yeni şablona göre Ülke Bazında Rapor vermelerinin istenmeyeceği hususunda anlaşmışlardır. ÇUİ mali dönemi, grup üyesi birimlerin vergilendirme ya da finansal raporlama dönemlerini değil, finansal tabloların konsolide raporlama dönemini ifade etmektedir.

E.2.2. Hangi ÇUİ grupları Ülke Bazlı Rapor hazırlamak zorunda Olmalıdır?

5.51 Aşağıda sıralananlar haricindeki tüm ÇUİ'lerin Ülke Bazlı Rapor hazırlamak zorunda olması önerilir.

5.52 Ocak 2015 itibariyle bir önceki hesap dönemine ait konsolide grup geliri 750 milyon Avro veya yerel ülke para birimi bazında bunun eşdeğeri bir miktarın altında kalan ÇUİ grupları, genel zorunluluktan muaf tutulacaktır. Bu durumda, örneğin mali hesaplarını takvim yılına göre tutan bir ÇUİ'nin 2015 takvim yılı için konsolide grup geliri 625 milyon Avro ise bu grup, 31 Aralık 2016 tarihinde sona eren hesap dönemine ilişkin olarak hiçbir ülkede Ülke Bazlı Rapor hazırlamakla yükümlü olmayacaktır.

5.53 52 no'lu Paragrafta bahsi geçen ve 750 milyonluk bir eşik sağlayan muafiyetin ÇUİ grupların yüzde 85-90'ını Ülke Bazlı Rapor hazırlama yükümlülüğünün dışında bırakacağına, ancak yine de kurumsal gelirlerin yaklaşık olarak yüzde 90'ını elinde tutan ÇUİ'lerce Ülke Bazlı Rapor düzenleneceğine inanılmaktadır. Sonuçta yukarıda tarif edilen muafiyet, kayıt yükü ve vergi idarelerinin elde edeceği faydalar arasında bir denge sağlamaktadır.

5.54 OECD/G20 BEPS Projesine dâhil olan ülkeler, bir önceki paragrafta tarif edilen gelir eşiğinin uygunluğunu, yeni standardın uygulamasına ilişkin ilave veya farklı bir veri raporlamasına gerek olup olmadığı hususuyla birlikte 2020 yılı gözden geçirmeleri esnasında yeniden değerlendirme niyeti taşımaktadırlar.

5.55 Ülke Bazlı Rapor düzenlenmesine ilişkin olarak bu Bölümde belirtilenlerden başka istisnalar tanınmaması gerektiği düşünülmektedir. Özellikle hiçbir sektör istisnası sağlanmamalı, yatırım fonları için bir genel istisna getirilmemeli ve kurumsal olmayan işletme veya halka açık olmayan şirketlere yönelik istisnalar söz konusu olmamalıdır. Bu karardan bağımsız olarak, OECD/G20 BEPS Projesine katılımcı ülkeler; uluslararası taşımacılık veya ülke içi su yolu taşımacılığı geliri elde eden ve bu tür gelirleri özel anlaşma maddelerinin kapsamında olan, bu anlaşmalar ile bu tür gelirleri üzerindeki vergisel hakların münhasıran tek bir ülkeye verildiği ÇUİ gruplarının bu gelirlerine dair Ülke Bazlı Rapor şablonlarının gerektirdiği bilgileri sadece ilgili anlaşma maddelerinin vergisel haklar sağladığı ülke adına vermesini kararlaştırmışlardır.

E.2.3. Ülke Bazlı Raporun elde edilmesi ve kullanımında uyulması zorunlu şartlar

5.56 OECD/G20 BEPS Projesine katılan ülkeler, Ülke Bazlı Raporun elde edilmesi ve kullanılmasına yönelik aşağıdaki şartlar üzerinde anlaşmışlardır.

Mahremiyet

5.57 Ülkeler, verilen bilgilerin gizliliğinin yasal olarak korunmasını sağlamalıdır. Bu tür korumalar Ülke Bazlı Raporun gizliliğini, bu bilgiler en azından Küresel Şeffaflık ve Vergisel Amaçlı Bilgi Değişimi Forumunca gözden geçirilen ve üzerinde uluslararası ölçekte uzlaşılan talep üzerine bilgi temini standartlarını karşılayan Vergisel Konularda Karşılıklı İdari Yardıma Yönelik Çok Taraflı Uzlaşı, bir Vergisel Bilgiler Değişim Anlaşması veya bir vergi anlaşması kapsamında ülkeye teslim edildiğinde sağlanan koruma düzeyinde korumalıdır. Söz konusu korumalar; bilginin kullanımının sınırlandırılmasını, bilginin paylaşılabileceği kişilere ilişkin kuralları, vb. içermektedir.

Tutarlılık

5.58 Ülkeler, ÇUİ'nin kendi yetki alanlarında faaliyet gösteren nihai ana şirketlerinin 5.52 no'lu paragrafta belirtildiği şekilde muaf tutulmuş olmaları haricinde Ülke Bazlı Rapor hazırlamalarını gerekli kılacak yasal bir düzenlemeyi uygulamaya koymak konusunda gerekli çabayı göstermelidirler. Ülkeler, bu Rehberin V. Bölümünün Ek III'ünde yer alan standart şablonu esas almalıdırlar. Bir diğer deyişle bu madde ile ülkeler, hem Ek III'te yer almayan hiçbir ek bilginin Ülke Bazlı Raporda yer almasını talep etmeyecekler, hem de Ek III'te yer alan bilgilerin raporlanması zorunluluğuna uyacaktırlar.

Uygun Kullanım

5.59 Ülkeler, Ülke Bazlı Rapor şablonundaki bilgileri 5.25 no'lu paragrafı göz önünde tutarak uygun bir şekilde kullanmalıdırlar. Ülke Bazlı Rapor, özellikle yüksek düzeydeki transfer fiyatlandırması riskinin ölçülmesi için kullanılmalıdır. Ayrıca BEPS bağlantılı diğer risklerin ölçülmesinde de kullanabilir. Hiçbir mükellefe Ülke Bazlı Rapor verilerine dayalı gelir dağılımı formülü çerçevesinde gelir düzeltmesi önerilmemelidir. Ayrıca yerel vergi idarelerinin Ülke Bazlı Rapor verilerine dayanarak böyle bir düzeltme yapması durumunda, yetkili üst makamlarca bunun derhal iptal edileceği ülkelerce taahhüt edilmektedir. Ancak bu, ÇUİ'nin transfer fiyatlandırması düzenlemelerine ilişkin ayrıntılı incelemelerde veya bir vergi denetimi esnasında vergiye ilişkin diğer

konularda ülkelerin Ülke Bazlı Rapor kullanımının engelleneceği manasına gelmez.[1]

E.2.4. Ülke Bazlı Raporların devletlerarası değiş tokuş mekanizmalarının çerçevesi ve uygulama paketi

E.2.4.1. Çerçeve

5.60 Ülkeler E.2.2 Kısımdaki hususları göz önünde tutarak, ÇUİ grubunun kendi ülke sınırları içinde yerleşik ana şirketlerinden Ülke Bazlı Raporları zamanında sunmalarını talep etmeliler ve bu bilgileri ÇUİ grubunun faaliyet göstermekte olduğu ve E.2.3 Kısmında listelenen koşulları yerine getiren ülkelerle otomatik olarak değiş tokuş etmelidirler. Bir ülkenin Bölüm E.2.3'teki koşulları yerine getiren bir diğer ülkeye, (a) söz konusu ÇUİ gruplarının ana şirketlerinden Ülke Bazlı Rapor talep edilmemiş olması, (b) hâlihazırdaki uluslararası anlaşmalar kapsamında Ülke Bazlı Rapor değiş tokuşuyla ilgili olarak zamanında bir yetkili makam anlaşması kararına varılmamış olması, (c) bilgi paylaşımına yönelik bir ülkeyle anlaşmaya varılmasından sonra uygulamada bunun yerine getirilmediğinin tespit edilmesi, nedenleriyle bilgi sağlayamaması durumunda, Ülke Bazlı Raporların yerel olarak dosyalanması veya ÇUİ grubu içinde nihai ana şirket yerine hareket eden bir şirketçe hazırlanması ve bu şirketin yerleşik olduğu ülke tarafından otomatik olarak paylaşılması gibi ikinci bir mekanizmaya başvurulmasının uygun olacağının kabulü gerekir.

E.2.4.2. Uygulama paketi

5.61 OECD/G20 BEPS Projesine katılan ülkeler, bu Rehberin V. Bölümünün Ek IV'ünde yer alan Ülke Bazlı Raporların devletler arasında değişimi için bir uygulama paketi geliştirmişlerdir.

Bu kapsamda özellikle vurgulanması gereken hususlar şunlardır:

- Bir ÇUİ grubunun nihai ana şirketinin, bulunduğu bölgede Ülke Bazlı

[1] Karşılıklı anlaşma usulüne (KAU) erişim Ülke Bazlı Raporların devletler arasında değişiminin ikili anlaşmalara dayanması durumunda mümkün olacaktır. Ülke Bazlı Raporların devletler arasında değişiminin dayandığı uluslararası anlaşmaların KAU'ya erişimi sağlayan maddeleri içermemesi durumunda ülkeler, istenmeyen ekonomik sonuçlar doğması durumunda, şahıs işletmelerine ilişkin vakalar dâhil, bu sorunların çözümü için yetkili makamların tartışmasına yönelik usullere ilişkin bir mekanizma oluşturmayı taahhüt etmektedirler.

Rapor hazırlamasını gerekli kılan bir yasal düzenleme modeli geliştirilmiştir. Ülkeler, var olan yasal sistemlerinde değişiklik gerektiğinde bu model düzenlemeyi kendi yasal sistemlerine uyarlayabileceklerdir. Ayrıca ikincil mekanizmaların kilit unsurları da geliştirilmiştir.

- Uluslararası anlaşmalar çerçevesinde Ülke Bazlı Raporların otomatik değişimine yönelik olarak, Bölüm E.2.3'te yer alan koşullara vücut veren uygulama düzenlemeleri geliştirilmiştir. Bu düzenlemeler, mevcut uluslararası anlaşmalara (Vergisel Konularda Karşılıklı İdari Yardımlaşmaya Yönelik Çok Taraflı Anlaşma, ikili vergi anlaşmaları ve Vergi Bilgileri Değişim Anlaşmaları (VBDA)) dayanan yetkili makam anlaşmalarını (YMA'lar) kapsar ve OECD'nin G20 ülkeleri ile birlikte finansal hesaplara ilişkin bilgilerin otomatik değişimine yönelik olarak geliştirdiği mevcut modelleri örnek alır.

5.62 Katılımcı ülkeler, gerekli iç düzenlemeleri zamanında hazırlamaya gayret gösterirler. Ülkeler ayrıca bilgi değişimine dair uluslararası anlaşmalarının kapsamını genişletmeleri konusunda teşvik edilmektedirler. Paketin uygulanması, devamlı olarak takip edilecek ve sonuçları da 2020 gözden geçirmesinde göz önünde bulundurulacaktır.

VI. Bölüm

Gayrimaddi Varlıklarla İlgili Özel Değerlendirmeler

6.1 OECD Model Vergi Anlaşmasının 9'uncu maddesi altında; iki ilişkili işletme arasında gayrimaddi varlık transferi veya kullanımıyla ilgili olarak uzlaşılan veya dayatılan koşullar, ilişkisiz iki işletmenin aralarında yapacaklarından farklı olduğunda ve bir işletme adına tahakkuk edebilecek kâr, bu farklı koşullar nedeniyle tahakkuk etmediğinde, tahakkuk etmeyen bu kâr ilişkili işletmenin kârına dâhil edilmeli ve işletme buna göre vergilendirilmelidir.

6.2 Bu bölümün amacı, gayrimaddi varlıkların kullanımı veya transfer edilmesiyle ilgili işlemlerin emsallere uygunluk koşullarının belirlenmesine yönelik özel olarak hazırlanmış ilkelerin sunulmasıdır. OECD Model Vergi Anlaşmasının 9'uncu maddesi, ilişkili işletmeler arasındaki işlemlerin koşullarıyla ilgili olup, bu işlemlerle ilgili özel bir nitelendirme yapılmasıyla ilgili değildir. Netice itibariyle anahtar nokta; bir işlemin, ilişkili bir işletmeden, bir diğerine, ekonomik bir değer aktarıp aktarmadığı ve ortada, işleme konu maddi varlıklardan, gayrimaddi varlıklardan, hizmetlerden veya diğer varlık veya faaliyetlerden sağlanan bir menfaatin bulunup bulunmadığıdır. Bu bölümde , özel olarak açıklanmasa da varlıklar ve faaliyetler bir ekonomik değer aktarabilirler. Bir varlık veya faaliyet ekonomik değer aktardığı ölçüde, 6.6 no'lu paragrafta yer alan anlam bağlamında gayrimaddi varlık içerse de içermese de, emsallere uygun bedellerin belirlenmesinde dikkate alınmalıdır.

6.3 Bu Rehberin I-III. Bölümleri arasında yer alan ilkeleri; gayrimaddi varlıklarla ilgili olan veya olmayan işlemlere aynı şekilde uygulanır. Bu ilkeler altında, diğer transfer fiyatlandırması meselelerine ilişkin durumlarda olduğu gibi gayrimaddi varlık kullanımı veya transferini içeren olayların analizine de, gayrimaddi varlık kullanımı veya transferini içeren gerçek işlemin kesin bir şekilde tasvir edilmesi için, ilişkili işletmeler arasındaki ticari ve finansal ilişkilerin ve bu ilişkiye bağlı koşullar ve ekonomik açıdan önemli durumların belirlenmesi ile başlanmalıdır. İşlev analizi; ÇUİ grubunun ilgili her bir üyesince

görülen işlevleri, kullanılan varlıkları ve üstlenilen riskleri[1] belirlemelidir. Gayrimaddi varlık kullanımı veya transfer edilmesiyle ilgili vakalarda, işlev analizinin, ÇUİ'nin küresel ticari faaliyetlerinin idrakine ve gayrimaddi varlıkların ÇUİ tarafından değeri artırmak veya değer yaratmak için bütün tedarik zinciri boyunca ne şekilde kullanıldığına dayandırılması önemlidir. İhtiyaç halinde analiz, I. Bölüm Kısım D.2 de yer alan çerçeve kapsamında, ilişkisiz tarafların bir anlaşmaya girişip girişmeyeceklerini ve girişeceklerse de üzerinde anlaşmaları beklenen koşulları hesaba katmalıdır.

6.4 Gayrimaddi varlıkların kullanımı veya transferi için emsallere uygunluk koşullarının belirlenmesinde, I. Bölüm Kısım D.1 ile uyum içinde yapılacak işlev ve karşılaştırılabilirlik analizlerinin; gayrimaddi varlıkların ve bunlara ilişkin akdi anlaşmanın barındırdığı risklerin belirlenmesi ve de sonrasında, önemli işlevler ve ekonomik açıdan önemli riskler üzerindeki kontrol dâhil olmak üzere, tarafların gördükleri işlevler, kullandıkları varlıklar ve üstlendikleri risklere dayalı olarak fiili işlemlerinin gözden geçirilmesiyle desteklenmesi temelinde gerçekleştirilmesi önemlidir. Bu çerçevede izleyen Kısım A, gayrimaddi varlıkların belirlenmesiyle ilgili ilkeleri içermektedir. Kısım B tarafların işlevleri, varlıkları ve riskleri temelinde bunların işlemlerinin değerlendirilmesine yönelik klavuzluk da sağlanmak suretiyle yasal sahiplik ve diğer akdi hükümleri ele almaktadır. Kısım C gayrimaddi varlıklara ilişkin bazı tipik senaryoları içermekte ve Kısım D, fiyatlama yöntemlerinin ve değerleme tekniklerinin uygulanması da dâhil olmak üzere emsallere uygunluk koşullarının belirlenmesiyle ilgili ilkelere ve değerlemesi zor gayrimaddi varlıkların özel bir kategorisine yönelik emsallare uygunluk koşullarının belirlenmesine dair bir yaklaşıma yer vermektedir. Klavuz açıklamaları somutlaştıran örnekler bu Bölümün ekinde yer almaktadır.

A. Gayrimaddi varlıkların belirlenmesi

A.1. Genel olarak

6.5 Gayrimaddi varlık teriminin çok dar ya da çok geniş bir şekilde tanımlanmasının bir sonucu olarak, transfer fiyatlandırması analizinde de zorluklar ortaya çıkabilecektir. Gayrimaddi varlık teriminin aşırı dar tanımı

1 Risklerin yüklenimi; riskler üzerinde kontrol ve risk yüklenmek için gerekli finansal kapasite dikkate alınarak, , hangi ilişkili işletmenin I. Bölüm Kısım D1.2.1 de yer alan ilkeler kapsamında belirli bir riski yüklendiğinin belirlenmesi hususuna atıf yapmaktadır. Risklerin akdiyüklenimi, riskin taraflar arasında sözlemeye göre paylaştırılmasıdır.

kullanıldığında, mükellefler veya idareler, belirli kalemlerin tanım dışında kaldığını ve bunların kullanım ve transfer edilmesinin, ilişkisiz işletmeler arasında gerçekleşecek işlemlerde tazmine yol açacak olsa dahi, ayrı bir bedel ödemesi gerektirmediği iddiasında bulunabilmektedirler. Çok geniş bir anlamdakullanıldığında ise; mükellefler veya idareler, koşulların ilişkisiz işletmeler arasındaki işlemlerde herhangi bir tazmin ödemesini gerektirmeyecek olmasına rağmen, ilişkili işletmeler arasındaki bir kalemin kullanılması veya transfer edilmesine yönelik bir işlemde tazmin ödemesinin gerekli olduğu iddiasında bulunabilmektedirler.

6.6 Bu nedenden dolayı, bu Rehberde "gayrimaddi varlık" kelimesi ile fiziksel varlık veya finansal varlık[2] olmayan ve ticari faaliyetlerde kullanılmak üzere sahip olunabilen veya kontrol edilebilen ve kullanımı veya transfer edilmesi karşılaştırabilir şartlarda ilişkisiz işletmeler arasında gerçekleştiğinde bunun karşılığı tazminin yapılacağı unsurlara atıf yapılması amaçlanmıştır. Gayrimaddi varlıklar içeren vakalarda transfer fiyatlandırması analizinin odak noktası muhasebe veya yasal tanımlardan ziyade, karşılaştırılabilir işlemlerde ilişkisiz tarafların aralarında anlaşmaları beklenen koşullar olmalıdır .

6.7 Transfer fiyatlandırması açısından irdelenmesi önemli olan gayrimaddi varlıklar, muhasebe bağlamında her zaman gayrimaddi varlık olarak kabul edilmemektedir. Örneğin Ar-Ge ve reklam gibi harcamalar ile gayrimaddi varlıkların şirket bünyesinde geliştirilmesiyle bağlantılı olanmaliyetler, bazı durumlarda muhasebenin amaçları doğrultusunda aktifleştirilmek yerine giderleştirilmekte ve bundan dolayı söz konusu harcamalar sonucunda geliştirilen gayrimaddi varlıklar her zaman bilançoda gösterilmemektedir. Bununla birlikte, söz konusu gayrimaddi varlıklar önemli ekonomik değerlerin yaratılması için kullanılabilecek ve bunların transfer fiyatlandırması açısından dikkate alınması gerekli olabilecektir. Ayrıca, gayrimaddi varlıkların bir arada kullan(dır)ılmasının söz konusu olduğu bir kombinasyonun tamamlayıcı doğasından kaynaklanabilecek değer artışı da, her zaman bilançoda gösterilmemektedir. Bu nedenden dolayı, bir valığın OECD Model Vergi Anlaşmasının 9'uncu maddesi kapsamında transfer fiyatlandırması açısından gayrimaddi varlık olarak kabul edilip edilmemesi gerektiğinin belirlenmesinde, bu varlığın muhasebenin amaçları doğrultusunda ne şekilde nitelendirildiği hususu önemli olmakla

2 Bu paragrafta kullanıldığı şekliyle bir finansal varlık; nakit, menkul kıymet, nakit veya bir başka finansal varlık almak veya finansal varlıkları veya yükümlülükleri değiştirmek üzere bir sözleşmeye dayalı bir hak veye yükümlülük ya da türev ürünleridir. Örnek olarak, bono, mevduat, hisse senedi, iştirak hisseleri forward ve future sözleşmeleri ile swaplar sayılabilir.

birlikte,tek başına yeterli olmayacaktır. Öte yandan, bir varlığın transfer fiyatlandırması açısından gayrimaddi varlık olarak dikkate alınması gerekliliği, bu varlığın genel vergisel amaçlar açısından örneğin gider veya amortismana tabi varlık olarak nitelendirilmesini gerektirmez veya buradan hareketle belirlenemez.

6.8 Yasalarla, sözleşmelerle veya diğer şekillerle sağlanan korumanın varlığı ve kapsamı bir varlığın değerini ve bu varlığa atfedilmesi gereken getiriyi etkileyebilecektir. Bununla birlikte bir varlığın transfer fiyatlandırması açısından gayrimaddi varlık olarak nitelendirilmesi için böyle bir korumanın bulunması zorunlu bir koşul değildir. Benzer şekilde, bazı gayrimaddi varlıklar bağımsız şekilde tanımlanabilir ve transfer edilebilirken, diğer bazı gayrimaddi varlıklar sadece diğer işletme varlıkları ile birlikte transfer edilebilmektedir. Dolayısıyla, tek başına transfer edilebilmesi, bir varlığın transfer fiyatlandırması açısından gayrimaddi varlık olarak nitelendirilmesi için zorunlu bir koşul değildir.

6.9 Gayrimaddi varlıkların, piyasa koşullarından veya yerel pazarın özelliklerinden ayırt edilmesi önemlidir. Yerel pazarın, hane halkının harcanabilir gelir düzeyi veya bunun büyüklüğü ya da buradaki göreceli rekabet gibi özellikleri sahip olunabilir veya kontrol edilebilir türden değildir. Bazı durumlarda belirli bir işlemdeki emsallere uygun bedelin belirlenmesini etkileyebilseler ve bu karşılaştırılabilirlik analizinde hesaba katılmaları gerekse , bunlar bu Bölüm bağlamında gayrimaddi varlık değildir. Bkz. I. Bölüm, Kısım D.6.

6.10 Bir varlığın gayrimaddi varlık olarak belirlenmesi, söz konusu varlığın kullanım veya transferi bakımından geçerli değerinin, belirli bir vakanın mevcut şartları ve olguları altında belirlenmesi sürecinden ayrı ve bağımsızdır. Sektörüne ve belirli bir vakaya özgü diğer olgulara bağlı olarak gayrimaddi varlıkların kullan(dır)ılması, ÇUİ'nin tarafından yaratılan değerin büyük ya da küçük bir kısmını açıklayabilir. Özellikle vurgulamak gerekirse, bütün gayrimaddi varlıkların her şart altında mal ve hizmetler için gerekli olan ödemelerden ayrı bir şekilde tek başına tazmin edilmeyi hak ettiği ve bütün gayrimaddi varlıkların her şart altında primli bir getiriye yol açacağı söylenemez. Örneğin, diğer karşılaştırılabilir hizmet sağlayıcıların da karşılaştırılabilir nitelikte bir teknik bilgiye sahip olduğu bir durumda, bir işletmenin özgün olmayan bir teknik bilgi kullanarak hizmet sunduğu kabul edilsin. Her ne kadar teknik bilgi bir gayrimaddi varlık oluştursa da, bu olayda, geçerli olgu ve şartlar altında, teknik bilgi işletmeye, benzer mahiyettekiözgün olmayan teknik bilgi kullanan karşılaştırılabilir bağımsız hizmet sağlayıcılarının elde ettiği normal getiriden daha fazla ve bunun üzerinde primli bir getiri sağlanması gerekliliğini doğrulamayacağı hususu ortaya konulabilecektir. Bkz. I. Bölüm Kısım D.1.3.

Ayrıca "kendine özgü" gayrimaddi varlıkların tanımıyla ilgili olarak 6.17 no'lu paragrafa bakınız.

6.11 Ortada bir gayrimaddi varlığın bulunup bulunmadığının veya ne zaman bulunduğunun ve bir gayrimaddi varlığın kullanılıp kullanılmadığının veya transfer edilip edilmediğinin belirlenmesinde dikkatli olunmalıdır. Örneğin, bütün Ar-Geharcamaları bir gayrimaddi varlık ortaya çıkarmadığı veya geliştirmediği gibi, bütün pazarlama faaliyetleri de bir gayrimaddi varlık yaratılması veya iyileştirilmesiyle sonuçlanmamaktadır.

6.12 Gayrimaddi varlıklarla ilgili bir durumun transfer fiyatlandırması analizinde, ilgiligayrimaddi varlıkların mahiyetinin belirli bir kesinlik düzeyinde ortaya koyulması önemlidir. Ele alınan durumdaki gayrimaddi varlıklar, işlev analizi yoluyla; bunların gözden geçirilen işlemde yaratılan değere yaptıkları katkılar, bunların geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullan(dır)ılmasıyla ilgili olarak görülen önemli işlevler ve üstlenilen özel riskler ile bunların diğer gayrimaddi varlıklarla, maddi varlıklarla ve ticari operasyonlarla değer yaratılması sürecindeki etkileşimi temelinde belirlenmelidir. Belirli vakalarda, gayrimaddi varlık kullanımı veya transferinin emsallere uygunluk koşullarının belirlenmesi amacı doğrultsunda gayrimaddi varlıkların kümelenmesi uygun olabilirken, mahiyeti belirgin olmayan veya ayrıştırılmamış gayrimaddi varlıkların, emsallere uygun bedel veya diğer koşullar üzerinde bir etkisinin olduğunu öne sürmek yersiz olacaktır. Mahiyeti tanımlanmış ilgili gayrimaddi varlıkların ÇUİ'nin küresel ticari faaliyetleri bakımından önemliliğinin analizi dâhil olmak üzere, tam ve eksiksiz bir işlev analizi, emsallere uygunluk koşullarının belirlenmesini desteklemesi gerekir.

A.2. Bu Bölümün diğer vergisel konularla bağlantısı

6.13 Bu Bölümde yer verilen ilkeler özel olarak transfer fiyatlandırması konularına yöneliktir. Bu Bölümde diğer vergisel konularla bağlantı sağlanması amaçlanmış değildir. Örneğin, OECD Model Vergi Anlaşmasının 12'nci maddesinin yorumunda, söz konusu madde kapsamında royaltilerin tanımlanmasına ilişkin detaylı bir tartışma bulunmaktadır (8 – 19'uncu paragraflar). 12'nci maddedeki "royalti" tanımıyla, ilişkisiz taraflar arasındaki gayrimaddi varlık kullanım veya transferlerinin tazmin edilip edilmemesi ve tazmin edilecekse bunların hangi fiyattan tazmin edileceğinin belirlenmesiyle ilgili ilkelerin sağlanması amaçlanmamıştır. Bu nedenle 12'nci madde transfer fiyatlandırmasıyla bağlantılı değildir. İlave olarak, bir işlemin transfer fiyatlandırması açısından ne şekilde nitelendirileceğiyle, belirli bir ödemenin royaltiyi içerip içermediği veya ödemenin 12'nci madde kapsamında tevkifat

vergilemesi konusuna girip girmeyeceği soruları arasında da bir bağlantı yoktur. Gayrimaddi varlıkların transfer fiyatlandırması açısından taşıdığı anlam ve Model Vergi Anlaşmasının 12'nci maddesi kapsamındaki royalti tanımı iki farklı yapı olup, bunların birbiriyle uyumlu olması gerekmemektedir. İlişkili işletmeler arasında gerçekleştirilen bir ödemenin, 12'nci madde kapsamında royalti olarak dikkate alınamayabileceği durumlar ortaya çıkabilecek olsa da, söz konusu ödeme bu Bölümde yer alan prensiplerin uygulanmasıyla transfer fiyatlandırması açısından gayrimaddi varlıklara ilişkin olarak gerçekleştirilen bir tazminat ödemesi olarak muameleye tabi tutulabilir. Bu kapsamdaki örneklere, şerefiye veya devam eden faaliyetler kapsamında işletme değeriyle ilgili olarak belirlenmiş ödemeler dâhil edilebilir. Aynı zamanda, bir ödeme, ilgili vergi anlaşmasının 12'nci maddesi kapsamında uygun bir şekilde royalti ödemesi olarak muameleye tabi tutulabilirken, söz konusu ödemenin bu Bölümün amacı çerçevesinde gayrimaddi varlıklar için ödenen bir tazminat şeklinde muameleye tabi tutulmayabileceği durumlar da ortaya çıkabilecektir. Bu kapsamdaki örneklere, teknik hizmetler için belirlenmiş ödemeler dâhil edilebilir. Aynı şekilde, bu Bölümdeki ilkeler, gümrük vergileri ile de bir ilintiye sahip değildir.

6.14 Bu Bölümdeki ilkeler; gelirin elde edilmesi, gayrimaddi varlık geliştirme maliyetlerinin aktifleştirilmesi, amortisman veya benzeri konularla da bağlantılı değildir. Bu sebeple, örneğin, bir ülke belirli türdeki gayrimaddi varlıkların transferine belirlemiş olduğu şartlar altında vergi uygulanmaması seçeneğini tercih edebilir. Benzer şekilde bir ülke, bu Bölümdeki tanımlamalar altında gayrimaddi varlık olarak kabul edilen ve devreden tarafın ülkesinde transfer anında verginin konusuna giren belirli varlıkların elde edilme maliyetleri üzerinden amortismana izin vermeyebilir. Kabul edilmelidir ki, ülkelerin iç hukukları arasındaki bu hususlardaki tutarsızlıklar, bazen çifte vergileme ya da çifte vergilememe durumlarına yol açabilmektedir.

A.3. Gayrimaddi varlık kategorileri

6.15 Gayrimaddi varlıklarla ilgili transfer fiyatlandırması konuları tartışılırken, bazı durumlarda gayrimaddi varlıkların değişik kategorileri tasvir edilmekte ve adlandırmalar yapılmaktadır. Farklılaştırma bazen ticari gayrimaddi varlıklar ile pazarlama amaçlı gayrimaddi varlıklar arasında, bazen "yumuşak (pazarlanamaz)" gayrimaddi varlıklar ile "sert (pazarlanabilir)" gayrimaddi varlıklar arasında, bazen rutin ve rutin olmayan gayrimaddi varlıklar arasında ve diğer sınıf ve kategorilerdeki gayrimaddi varlıklar arasında yapılmaktadır. Bu Bölümde gayrimaddi varlıklarla ilgili vakalardaki emsallere uygun bedellerinin belirlenmesiyle ilgili olarak sunulan yaklaşım, sözü edilen kategorileştirmelere bağlı değildir. Bu nedenden dolayı Rehberde, değişik sınıf ve kategorilerdeki

gayrimaddi varlıkların kesin olarak betimlenmesine veya bu kategorilere bağlı sonuçların belirlenmesine çaba gösterilmemiştir.

6.16 Bununla birlikte, gayrimaddi varlıkların belirli kategorilerine, transfer fiyatlandırması konularının tartışılması esnasında sıklıkla atıfta bulunulmaktadır. Tartışmaları kolaylaştırmak üzere, sıklıkla kullanılan bu iki terimin "pazarlama amaçlı gayrimaddi varlıklar" ve "ticari gayrimaddi varlıklar" tanımları Sözlüğe eklenmiş ve bunlara Rehberdeki tartışmalarda zaman zaman atıf yapılmıştır. Özel olarak vurgulamak gerekirse; pazarlama ve ticari gayrimaddi varlıklara yapılan tanımsal atıflar bir transfer fiyatlandırması analizinde mükelleflerin veya vergi idarelerinin ilgili gayrimaddi varlıkları spesifik olarak belirlemeleri yükümlülüklerini ortadan kaldırmadığı gibi, bu terimlerin kullanılması, pazarlama veya ticari gayrimaddi varlıklarla ilgili işlemlerin emsallere uygunluk koşullarının belirlenmesinde farklı yaklaşımların uygulanması gerekliliğini de önermemektedir.

6.17 Bu Rehber, belirli durumlarda "kendine özgü ve değerli" gayrimaddi varlıklara atıf yapmaktadır. "Kendine özgü ve değerli" gayrimaddi varlıklar; (i) potansiyel karşılaştırılabilir işlemlerin taraflarınca ulaşılamayan veya bu taraflarca kullanılan gayrimaddi varlıklarla karşılaştırılabilir olmayan (ii) ticari faaliyetlerde (imalat, hizmet, pazarlama, satış ve yönetim gibi) kullanımı neticesindeki gelecekteki ekonomik menfaatlerin, bunların yokluğuna kıyasen daha fazlas olmasınının beklendiği varlıklardır.

A.4. Örnekler Üzerinden Açıklamalar

6.18 Bu Kısım, gayrimaddi varlıklarla ilgili transfer fiyatlandırması analizlerinde genellikle dikkate alınan varlıklara ilişkin örnekler yardımıyla açıklamalar sunmaktadır. Açıklama ve örnekler A.1 Kısmında yer alan hükümlerin açıklığa kavuşturulması için olup, bu listeleme detaylı bir analizin yerine kullanılmamalıdır. Örnekli açıklamalar, kapsamlı olma veya bir gayrimaddi varlık olarak kabul edilebilecek veya edilemeyecek varlıkların tam bir listesinin verilmesi amacını taşımamaktadır. Bu örnekli açıklama listesinde yer almayan birçok kalem de, transfer fiyatlandırması açısından gayrimaddi varlık kapsamında olabilir. Bu Kısımdaki örnekli açıklamalar, her bir ülkede hâkim olan hukuki ortama uyarlanmalıdır. İlave olarak, bu Kısımda yapılan açıklamalar ve verilen örnekler, gayrimaddi varlıkların ve gayrimaddi varlık olarak muameleye tabi tutulmayan diğer kalemlerin ÇUİ'nin küresel işleri bağlamında değer yaratma sürecine nasıl katkıda bulunduklarının daha iyi anlaşılması amacı doğrultusunda, kontrollü işlemin karşılaştırılabilirlik analizi bağlamında (işlev analizi dâhil) dikkate alınmalı ve değerlendirilmelidir. Özel olarak vurgulamak gerekir ki;

örnekliaçıklamalar listesinde yer alan bir kaleme yapılan tanımsal atıflar, bir transfer fiyatlandırması analizinde, mükelleflerin veya vergi idarelerinin ilgili gayrimaddi varlıkları Kısım A.1 de yer alan ilkeler temelinde spesifik olarak belirlemeleri yükümlülüklerini ortadan kaldırmamaktadır.

A.4.1. Patentler

6.19 Patent, sahibine, belirli bir buluşun belirli bir coğrafi alanda, belirli bir süre için münhasır bir şekilde kullanım hakkını sağlayan hukuki bir araçtır. Patent, fiziki bir objeyle ilgili olabileceği gibi bir yöntemle de ilgili olabilir. Patent edilebilir buluşlar, genellikle, riskli ve maliyetli Ar-Ge faaliyetleriyle geliştirilmektedir. Bununla birlikte, bazı durumlarda, düşük tutarlı Ar-Ge harcamaları da, yüksek değerli patent edilebilir buluşlarla sonuçlanabilmektedir. Bir patentin geliştiricisi; patentin kapsadığı ürünlerin satışı yoluyla, patentlenmiş olan buluşun başkaları tarafından kullanılmasını lisanslamak yoluyla veya patentin tümüyle satışı yoluyla patent geliştirme maliyetlerini karşılamaya (ve bir getiri elde etmeye) çalışabilmektedir. Bir patent tarafından sağlanan münhasırlık hakkı, bazı koşullar altında, buluşun kullanımı dolayısıyla patent sahibinin primli bir getiri elde etmesine olanak sağlayabilmektedir. Diğer bazı durumlarda, patent edilmiş bir buluş, patent sahibine, rakipleri için olanaklı olmayan maliyet avantajları sağlayabilecektir. Diğer bazı durumlardaysa, patentler, önemli bir ticari avantaj sağlamayabilecektir. Patentler Kısım A.1'in içeriği bağlamında gayrimaddi varlıklardır.

A.4.2. Teknik bilgi ve ticari sırlar

6.20 Teknik bilgi ve ticari sırlar, ticareti faaliyetin yürütülmesine yardımcı olan veya yürütülmesini kolaylaştıran özel bilgi ve malumat olup; bunlar korunma için patent veya marka şeklinde kayıt ve tescil edilmezler. Teknik bilgi ve ticari sırlar, genellikle, daha önceki tecrübelerden elde edilen, endüstriyel, ticari ve bilimsel doğası olan, açığa vurulmamış ve bir işletmenin operasyonlarına pratik bir şekilde uygulanan bilgileri içermektedir. Teknik bilgi ve ticari sırlar imalat, pazarlama, Ar-Ge veya diğer ticari faaliyetlerle ilgili olabilir. Teknik bilgi ve ticari sırların değeri, genellikle işletmenin teknik bilgi ve ticari sırların gizliliğini koruma yeteneğine bağlıdır. Belirli endüstrilerde patent koruması elde etmek için bilgilerin paylaşılması zorunluluğunun bulunması, rakiplerin alternatif çözümler geliştirmelerine yardım edebilmektedir. Bundan dolayı, bir işletme tamamen ticari açıdan kabul edilebilir gerekçelerle işletmenin başarısına önemli katkılarda bulunabilecek patent edilebilir teknik bilgiyi her şeye rağmen kayıt ettirmeme seçeneğini tercih edebilir. Teknik bilgi ve ticari sırların gizlilik özelliği bir dereceye kadar; (i) haksız rekabet veya benzeri yasalarla, (ii) çalışanlarla

yapılan sözleşmelerle ve (iii) rekabete karşı ekonomik ve teknolojik engellerle korunabilmektedir. Teknik bilgi ve ticari sırlar Kısım A.1'in içeriği bağlamında gayrimaddi varlıktır.

A.4.3. Ticari marka, ticari isim ve alamet-i farikalar

6.21 Ticari marka, sahibi tarafından ürünlerin ve hizmetlerin diğer işletmelerin ürünlerinden ve hizmetlerinden farklılaştırmak için kullanabilen kendine özgü isim, sembol, logo veya resimdir. Ticari markalardaki özel haklar, genellikle bir kayıt ve tescil sistemi ile sağlamlaştırılmaktadır. Bir ticari markanın kayıtlı ve tescilli sahibi, üçüncü kişilerin markayı piyasada kafa karışıklığı yaratacak şekilde kullanmalarını engelleyebilecektir. Ticari markanın kayıt ve tescili; ticari marka kullanılmaya devam edildikçe ve tescil ve kayıt uygun bir şekilde yenilendikçe sonsuza kadar devam edebilecektir. Ticari markalar, birden çok mal ve hizmet için belirlenebileceği gibi, tek bir mal veya hizmet için ya da bir dizi ürün ve hizmetler için de oluşturulabilir. Ticari markalar tüketici piyasası düzeyinde daha yaygın olabilmekle birlikte, bunlarla tüm piyasa seviyelerinde karşılaşılması olağandır. Ticari markalar Kısım A.1.'in içeriği bağlamında gayrimaddi varlıktır.

6.22 Ticari isim (her zaman olmasa da genellikle işletme adı) ticari marka ile aynı ölçüde piyasaya girme gücüne sahip olabilmekte ve ticari marka olarak bazı özel şekillerde kayıt ve tescil edilebilmektedir. Belirli bazı ÇUİ'lerin ticari isimleri kolaylıkla fark edilebilmekte ve bir dizi mal ve hizmetin pazarlanmasında kullanılabilmektedir. Ticari isimler, Kısım A.1.'in içeriği bağlamında gayrimaddi varlıktır.

6.23 "Alamet-i farika" terimi bazen "ticari marka" ve "ticari isim" terimlerinin yerine kullanılmaktadır. Bir başka bağlamda alamet-i farika; sosyal ve ticari içeriğin de içine gömülü olduğu ticari marka veya ticari isim olarak düşünülmektedir. Bir alamet-i farika fiilen; ticari markaların, ticari isimlerin, tüketici ilişkilerinin, itibar niteliklerinin, şerefiyenin ve diğerlerinin de dâhil olduğu gayrimaddi varlıklardan ve/veya diğer kalemlerden oluşan bir bütünlüğü temsil etmektedir. Bazı durumlarda, alamet-i farikanın değerine katkı yapan değişik gayrimaddi varlıkların birbirinden ayrıştırılması veya tek başlarına transfer edilmeleri çok zor olabilir veya mümkün olmayabilir. Tek bir gayrimaddi varlığı ya da bir gayrimaddi varlıklar kombinasyonunu içerebilen bir alamet-i farika, Kısım A.1.'in içeriği bağlamında gayrimaddi varlıktır.

A.4.4. Sözleşmesel haklar ve hükümet lisansları

6.24 Hükümet lisansları ve imtiyazları belirli bir işin yürütülmesi için önemli olabilmekte ve iş ilişkilerindeki geniş bir aralığı kapsayabilmektedir. Bunlara diğerleri yanında; belirli doğal kaynakların çıkarılması veya kamusal malların kullanılması (örn. geniş bant spektrum lisansı) ya da belirli bir ticari faaliyetin yürütmesi kapsamında bir hükümet tarafından verilen haklar dâhil edilebilir. Hükümet lisans ve imtiyazları Kısım A.1'in içeriği bağlamında gayrimaddi varlıktır. Bununla birlikte hükümet lisanları ve imtiyazları, bazı ülkelerde iş yapabilmek için zorunlu ön koşullardan olan kayıt ve tescil altına alınma yükümlülüğüyle karıştırıllmamalıdır. Söz konusu yükümlülükler Kısım A.1'in içeriği anlamında gayrimaddi varlık değildir.

6.25 Sözleşmeler yoluyla sağlanan haklar belirli işler için önemli olabilmekte ve iş ilişkilerindeki geniş bir aralığı kapsayabilmektedir. Bunlara diğerleri yanında; tedarikçiler ve kilit müşterilerle yapılan sözleşmeler ve bir ya da daha fazla çalışanın hizmetlerini olanaklı kılan anlaşmalar dâhil edilebilir. Sözleşmesel haklar, Kısım A.1'in içeriği bağlamında gayrimaddi varlıktır.

A.4.5. Lisanslar ve gayrimaddi varlıkların bünyesinde yer alan benzer sınırlı haklar

6.26 Gayrimaddi varlıkların bünyesinde yer alan sınırlı haklar, genellikle bir lisans veya yazılı, sözlü veya örtük şekilde yapılan diğer sözleşmesel düzenlemeler vasıtasıyla transfer edilmektedir. Bu şekilde lisanslanan haklar; kullanım alanı, kullanım koşulları, coğrafi alan veya diğer hususlar açısından sınırlandırılabilmektedir. Gayrimaddi varlıkların bünyesinde yer alan söz konusu sınırlı hakların kendisi de, Kısım A.1'in içeriği bağlamında gayrimaddi varlıktır.

A.4.6. Şerefiye ve işletmenin faal olma değeri

6.27 Şerefiye terimi, bağlamına göre birden fazla durumu ifade etmek için kullanılabilmektedir. Bazı muhasebe ve işletme değerlemesi bağlamlarında şerefiye, faal bir işletmenin yekûn değeri ile bünyesindeki tanımlanabilir maddi ve gayrimaddi varlıklarının tümünün değerleri toplamı arasındaki farkı yansıtmaktadır. Alternatif olarak şerefiye bazı durumlarda; tek başına tanımlanamayan ve ayrı belirlenemeyen işletme varlıklarının gelecekteki ekonomik faydası olarak tarif edilmektedir. Diğer bazı durumlarda şerefiye, mevcut müşterilerle gelecekte yapılması beklenen alış-veriş olarak adlandırılmaktadır. İşletmenin faal olma değeri terimi, bazen işletme operasyonlarında kullanılan topluvarlıkların değerinin, bunların ayrı ayrı

değerleri toplamını aşan kısmı olarak tanımlanmaktadır. Genellikle kabul edilmektedir ki, şerefiye ve işletmenin faal olma değeri, diğer işletme varlıklarından ayrıştırılamamakta veya bunlardan ayrı olarak transfer edilememektedirler. İşletme yeniden yapılandırmaları kapsamında devam eden faaliyetlerin bütün unsurlarının transfer edilmesiyle bağlantılı bir kavramsal tartışma için Rehberin 9.68 - 9.70 no'lu paragraflarına bakınız.

6.28 Bu Bölümün amaçları bakımından, şerefiyenin ve işletmenin faal olma değerinin, transfer fiyatlandırması açısından kesin bir tanımının belirlenmesi ya da şerefiye veya işletmenin faal olma değerinin ne zaman gayrimaddi varlık oluşturduğunun veya oluşturmadığının açıklanması gerekli değildir. Bununla birlikte, ticari operasyonlarda kullanılan varlıklar kısmen ya da tamamen transfer edildiğinde ilişkisiz taraflar arasında ödenen tutarınönemli bir kısmının şerefiye veya işletmenin faal olma değeri terimlerinin alternatif olarak sunulan tanımlarından biri ya da diğeriyle atıfta bulunulan tazminatın karşılığı olduğunun farkında olunması önemlidir. Benzer işlemler ilişkili işletmeler arasında ortaya çıktığında, söz konusu değer, emsallere uygun bedelin tespitinde hesaba katılmalıdır. Bazen şerefiye terimi ile atıf yapılan itibar değeri, bir ticari markanın transferi veya lisanslanması yoluyla veya diğer gayrimaddi varlıklar vasıtasıyla ilişki işletmeler arasında transfer edildiğinde veya paylaşıldığında, söz konusu itibar değeri uygun tazminatın belirlenmesinde hesaba katılmalıdır. Bir ticari işletmenin yüksek kaliteli ürünler imal etmek veya yüksek kalitede hizmet sunmak gibi itibarla ilgili nitelikleri, onr ürünleri veya hizmetleri için bu itibara sahip olmayan bir işletmeye göre daha yüksek fiyat belirlemesine izin veriyorsa, söz konusu özellikler şerefiye veya işletmenin faal olma değeri terimlerinin tanımları itibariylebunlardan biri olarak karakterize edilebileceğinden, bu özellikler şerefiye olarak karakterize edilip edilmediklerine bakılmaksızın, ilişkili işletmeler arasındaki mal teslimleri ve hizmet ifalarının emsallere uygun bedellerinin belirlenmesinde hesaba katılmalıdır. Bir başka şekilde ifade etmek gerekirse bir taraftan diğerine yapılan değer katkısının şerefiye veya işletmenin faal olma değeri olarak adlandırılması, söz konusu katkının tazmin edilebilir olmadığını göstermez. Bkz. 6.2 no'lu paragraf.

6.29 Şerefiye ve işletmenin faal olma değerinin işlemin fiyatlamasında hesaba katılması gerekliliği, bazı özel muhasebe veya işletme değerlemesi amacı bakiye şerefiye çıkarımlarının, bir işletmenin veya lisans haklarının, bunların ilgili olduğu şerefiye ve işletmenin faal olma değeri ile birlikte ilişkisiz işletmeler tarafından transferinde ödenecek fiyatın mutlak uygun ölçütü olduğunu hiçbir şekilde ima etmemektedir. Şerefiye ve işletmenin faal olma değerinin muhasebesel ve işletme değerlemesi ölçümleri, genel bir kural olarak, transfer edilen şerefiye ve işletmenin faal olma değerinin bir transfer fiyatlandırması

analizindeki emsallere uygun bedeline karşılık gelmez. Bununla birlikte, olgu ve koşullara bağlı olarak, muhasebesel değerlemeler ve bu değerlemeleri desteklemek üzere kullanılan bilgiler transfer fiyatlandırması analizinde kullanışlı bir başlangıç noktası sağlayabileceklerdir. Şerefiyenin tek ve kesin bir tanımının bulunmaması, mükellef ve vergi idarelerinin transfer fiyatlandırması analizi kapsamındaki ilgili gayrimaddi varlıkları özel olarak belirlemelerini ve karşılaştırılabilir koşullarda ilişkisiz işletmelerin söz konusu gayrimaddi varlıklar için bedel ödemesinde bulunup bulunmayacaklarını hesaba katmalarını zorunlu kılmaktadır.

A.4.7. Grup sinerjileri

6.30 Bazı durumlarda grup sinerjileri bir ÇUİ grubu tarafından elde edilen getiri düzeyine katkı yapmaktadır. Söz konusu grup sinerjileri; tek eldenyönetim, maliyet artırıcı mükerrer işlerin ortadan kaldırılması, bütünleşik sistemler, satın alma veya borçlanma gücü, v.b. değişik şekiller alabilmektedir. Bu özellikler kontrollü işlemleriçin emsallere uygunluk koşullarının belirlenmesi üzerinde etkili olabilecektir ve bunlar karşılaştırılabilirlik unsuru olarak transfer fiyatlandırması çerçevesinde ele alınmalıdır. Grup sinerjileri, tek bir işletme tarafından sahip olunmadığı ve kontrol edilmediği için, Kısım A.1.'in içeriği bağlamında gayrimaddi varlık değildir. Grup sinerjilerinin transfer fiyatlandırması açısından değerlendirilmesiyleilgili bir tartışma için I. Bölüm Kısım D.8'e bakınız.

A.4.8. Pazarın kendine has özellikleri

6.31 Mevcut bir pazarın kendine has özellikleri, pazardaki işlemlerin emsallere uygunluk koşullarını etkileyebilecektir. Örneğin, belirli bir pazardaki hane halkının yüksek satın alma gücü belirli lüks tüketimürünleri için ödenen fiyatı etkileyebilecektir. Benzer şekilde, pazarda egemen olan düşük işgücü maliyetleri, diğer pazarlara yakınlık, olumlu hava koşulları ve buna benzer unsurlar, belirli bir pazarda, belirli ürün ve hizmetlere ödenecek fiyatları etkileyebilecektir. Bununla birlikte, pazarın kendine has söz konusu özelliklerinin bir sahibi olamayacağından veya bu özellikler kontrol edilemeyeceğinden, bunlar Kısım A.1.'in içeriği bağlamında gayrimaddi varlık değildirler ve bir transfer fiyatlandırması analizinde, gerekli karşılaştırılabilirlik analizi kapsamında hesaba katılmalıdırlar. Pazarın kendine has özelliklerine transfer fiyatlandırmasının yaklaşımına dair klavuz açıklamalar için I. Bölüm Kısım D.6'ya bakınız.

B. Gayrimaddi varlıkların sahipliği ve gayrimaddi varlıkların geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullan(dır)ılmasıyla ilgili işlemler

6.32 Gayrimaddi varlıklarla ilgili transfer fiyatlandırması vakalarında, ÇUİ grubu içinde grubun gayrimaddi varlıkları kullan(dır)ımından sağlanan getiride nihai payı olan işletme veya işletmelerin belirlenmesi çok önemlidir[3]. Bununla ilgili bir diğer mesele, grup içinde hangi işletme veya işletmelerin gayrimaddi varlıkların geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullan(dır)ılmasıyla ilgili maliyetleri, yatırımları ve diğer yükleri taşıması gerektiğidir. Her ne kadar bir gayrimaddi varlığın yasal sahibi gayrimaddi varlık kullan(dır)ımı kaynaklı hâsılayı elde edebilecek olsa da, yasal sahibin içinde bulunduğu ÇUİ grubunun diğer üyeleri de gayrimaddi varlığın değerine katkı yapması beklenen işlevleri görmüş, varlıkları kullanmış,[4] ve riskleri üstlenmiş olabilirler. ÇUİ grubunun, ilgili işlevleri gören, varlıkları kullanan ve riskleri üstlenen üyeleri, bu katkıları için emsallere uygunluk ilkesi kapsamında tazmin edilmelidirler. Rehberin bu Kısmı; gayrimaddi varlık kullan(dır)ımından ÇUİ grubunun sağladığı kazancın ve gayrimaddi varlıklarla ilgili maliyetlerin ve diğer yüklerin ÇUİ grubu üyeleri arasında nihai paylaşımının; I-III. Bölümlerde açıklanan ilkeler kapsamında ÇUİ grubunun üyelerinin gayrimaddi varlıkların geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullan(dır)ılmasıyla ilgili olarak gördükleri işlevler, kullandıkları varlıklar ve üstlendikleri riskler kapsamında tazmin edilmesi yoluyla gerçekleştirileceğini teyit etmektedir.

6.33 Bu meselelere I-III. Bölümlerde yer alan ilkelerin uygulanması birkaç nedenden ötürü oldukça güç olabilecektir. Gayrimaddi varlıklarla ilgili bir vakanın içerdiği olgulara bağlı olarak diğerleri yanında aşağıdaki faktörler söz konusu güçlüğü yaratabilmektedir:

---

3 Burada, kullanıldığı şekliyle bir gayrimaddi varlığın kullan(dır)ılması; hem gayrimaddi varlığın veya bunun içerdiği hakların transfer edilmesi hem de gayrimaddi varlığın ticari operasyonlarda kullanılması durumlarını içermektedir.

4 Burada, B Kısmında kullanıldığı şekliyle varlıkların kullanılmasına; gayrimaddi varlıkların geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullanılması için finansman ve/veya sermaye katkısı da dâhildir. Bkz. 6.59 no'lu paragraf.

i) Gayrimaddi varlıklarla ilgili ilişkili işletmeler arasındaki işlemler ile ilişkisiz işletmeler arasında belirlenebilecek bu tür işlemler arasındaki karşılaştırılabilirlik eksikliği;

ii) Söz konusu olangayrimaddi varlıklar arasındaki karşılaştırılabilirlik eksikliği;

iii) ÇUİ grubu içinde farklı ilişkili işletmelerce farklı gayrimaddi varlıklara sahip olunması ve/veya bunların kullanılması;

iv) Belirli bir gayrimaddi varlığın, ÇUİ grubunun gelirine etkisinin izole edilmesindeki güçlük;

v) Bir gayrimaddi varlığın geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullan(dır)ılmasıyla ilgili faaliyetlerin, ÇUİ grubunun birçok değişik üyesi tarafından, ilişkisiz işletmeler arasında gözlenmeyecek bir şekilde ve entegrasyon düzeyinde yapılabilmesi olgusu;

vi) Gayrimaddi varlığın değerine ÇUİ grubunun değişik üyeleri tarafından katkıda bulunulan yıllar ile bununla ilgili getirinin sağlanacağı yılların farklılık gösterebilecek olması olgusu; ve

vii) Mükellefin yapısal durumunun; sahipliği, risk yüklenimini ve/veya gayrimaddi varlıklara yapılan yatırımın finansmanını, ilişkisiz işletmeler arasında gözlemlenmeyen ve matrah aşınması ve kâr aktarımına yol açabilecek bir şekilde, önemli işlevlerin görülmesinden, risklerin kontrol edilmesinden ve yatırım kararlarının verilmesinden ayrıştıran ilişkili işletmeler arasındaki sözleşme hükümlerine dayanabilecek olması olgusudur.

Bu potansiyel güçlüklere rağmen çoğu vakada, emsallere uygunluk ilkesinin ve I–III. Bölümlerde yer alan ilkelerin doğru bir çatı altında uygulanması, gayrimaddi varlık kullan(dır)ımından ÇUİ grubunun sağladığı kazancın uygun bir paylaşımını ortaya çıkarabilecektir.

6.34 İlişkili işletmeler arasındaki gayrimaddi varlıklarla ilgili işlemlerin analizine yönelik çatının kurulması, I. Bölüm Kısım D.1'de yer alan ticari veya finansal ilişkilerin belirlenmesine yönelik ilkelerle tutarlı olacak şekilde aşağıdaki adımların atılmasını gerektirmektedir:

i) İşlemde kullanılan veya transfer edilen gayrimaddi varlıkların ve gayrimaddi varlıkların geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının

sağlanması, korunması ve kullan(dır)ılmasıyla bağlantılı ekonomik açıdan önemli risklerin özel ve spesifik olarak belirlenmesi;

ii) Hukuki anlaşmalardaki ilgili kayıt ve tescil durumu, lisans anlaşmaları, bağlantılı diğer sözleşmeler ve yasal sahipliğin ve ilişkili işletmeler arasındaki sözleşmeye dayanarak yüklenilen riskler dâhil akdi hak ve yükümlülüklerin diğer göstergeleri, vb. şartlar ve koşullar temelinde gayrimaddi varlıkların yasal sahipliğinin belirlenmesi başta olmak üzere sözleşmesel yapıların tümüyle ortaya konulması;

iii) İşlev analizi vasıtasıyla gayrimaddi varlıkların geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullan(dır)ılmasıyla bağlantılı işlevleri gören (özellikle 6.56 no'lu paragrafta açıklanan önemli işlevleri), varlıkları kullanan ve riskleri yöneten tarafların belirlenmesi ve özellikle de hangi tarafların dışarıya gördürülen işlevleri ve özellikli ve ekonomik açıdan önemli riskleri kontrol ettiğinin belirlenmesi;

iv) İlgili sözleşmelerin hükümleri ile tarafların fiili davranışları arasındaki uyumun teyit edilmesi ve 1.60 no'lu paragraftaki adım 4 (i) kapsamında ekonomik açıdan önemli riskleri yüklenen tarafın bu riskleri kontrol edip etmediğinin ve gayrimaddi varlıkların geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullan(dır)ılmasıyla bağlantılı riskleriyüklenmek için yeterli finansal kapasiteye sahip olup olmadığının, belirlenmesi;

v) I. Bölüm Kısım D.1.2.1 kapsamında riskin analizi ve paylaştırılması için oluşturulan çerçeve de göz önünde tutularak, gayrimaddi varlıkların geliştirilmesi, değerinin artırılması, bakımı, korunması ve kullan(dır)ılmasıyla bağlantılı kontrollü işlemlerin fiili mahiyetinin, gayrimaddi varlıkların yasal sahipliği, ilgili kayıt ve tescil sistemi ile sözleşmelerin yansıttığı diğer önemli akdi ilişkiler ve tarafların işlevlere, varlıklara ve risklere ilişkin önemli katkıları dâhil olmak üzere fiili iş yapış şekillerinin ışığında çizilmesi;

vi) I. Bölüm Kısım D.2 kapsamındaki ilkelerin geçerli olmaması durumunda, bu işlemlerin emsallere uygun bedellerinin mümkün mertebe, görülen işlevlere, kullanılan varlıklara ve üstlenilen risklere işlemin her bir tarafının katkıları ile uyumlu olacak şekilde belirlenmesi.

B.1. Gayrimaddi varlık sahipliği ve gayrimaddi varlıklarla bağlantılı sözleşme hükümleri

6.35 Gayrimaddi varlıklarla ilgili işlemlerin transfer fiyatlandırması analizinde başlangıç noktası, yasal haklar ve sözleşmesel düzenlemelerdir. Bir işleme ilişkin koşullar; taraflar arasındaki yazılı bir sözleşmede, patent ve marka tescili gibi kamusal kayıtlarda veya ticari mektuplarda ve/veya iletişime konu diğer evraklarda bulunabilecektir. Sözleşmeler, ilişkili işletmelerin gayrimaddi varlıklarla ilgili rollerini, sorumluluklarını ve haklarını açıklayabilir. Hangi birim ya da birimlerin finansman sağladığını, Ar-Ge faaliyetlerini üstlendiğini, gayrimaddi varlıkların devamlılığını sağladığını ve koruduğunu ve gayrimaddi varlığın imalat, pazarlama ve dağıtım gibi alanlarda kullan(dır)ımı için zorunlu olan işlevleri yerine getirdiğini açıklayabilir. Sözleşmeler, ÇUİ'nin gayrimaddi varlıklarla ilgili hasılat ve harcamalarının nasıl paylaşılacağını tanımlayabilir ve grubun tüm üyelerine katkıları için yapılacak ödemenin şekli ve tutarını belirtebilir. Söz konusu sözleşmelerde yer alan fiyatlar ve diğer koşullar, emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu olabilecekleri gibi olmayabilirler de.

6.36 İşleme ilişkin yazılı koşullar bulunmadığında ya da tarafların iş yapış şekilleri dâhil olmak üzere olaydaki olgusal durum ile tarafların arasındaki sözleşmelerdeki ya da bunlara yapılan eklerdeki yazılı koşullar arasında çelişki olduğunda, gerçek ve fiili işlem, tarafların fiili davranışları dâhil olmak üzere somut olgulardan hareketle çıkarsanmalıdır. (Bkz. I. Bölüm Kısım D.1.1) Bu nedenden dolayı, ilişkili işletmelerin, gayrimaddi varlıklarla ilgili önemli hakların tahsis edilmesine ilişkin kararlarını ve niyetlerini belgelendirmeleri yerinde olacaktır. Yazılı sözleşmeler dâhil söz konusu karar ve niyetlerin belgelendirmesi, ilişkili işletmeler arasında gayrimaddi varlığın geliştirilmesine, değerinin artırılmasına, devamlılığının sağlanmasına, korunmasına veya kullan(dır)ılmasına yol açacak olan işlemler gerçekleştirildiği sırada veya gerçekleştirilmeden önce temin edilmelidir.

6.37 Bazı tipteki gayrimaddi varlıkların kullanım hakkı, özel olarak düzenlenmiş telif hakkı yasaları ve kayıt-tescil sistemleri ile korunabilmektedir. Patentler, ticari markalar ve telif hakları bu türdeki gayrimaddi varlıkların örnekleridir. Genel olarak, söz konusu gayrimaddi varlıkların kayıtlı-tescilli yasal sahibi, gayrimaddi varlığın kullanımına ilişkin hukuki ve ticari haklara münhasıran sahiptir ve gayrimaddi varlıkların başkalarınca kullanımını veya bir şekilde gerçekleşecek hak ihlallerini önleme hakkına da sahip olacaktır. Bu haklar, belirli bir coğrafi alan ve/veya belirli bir zaman periyodu için sağlanmış olabilir.

6.38 Bazı gayrimaddi varlıklar, özel telif hakkı tescil-kayıt sistemleriyle korunmamakla birlikte, izinsiz kullanıma veya taklit edilmeye karşı haksız rekabet hukuku veya diğer caydırıcı yasal hükümler ya da sözleşmeler vasıtasıyla korunmaktadırlar. Ürünün topyekun ticari imajı, ticari sırlar ve teknik bilgi, söz konusu kategori altındaki gayrimaddi varlıklar arasında yer alır.

6.39 Mevcut uygulanabilir hukuki kurallar altında sağlanan korumanın kapsamı ve niteliği, koruma sağlanmasına ilişkin koşullara bağlı olarak ülkeden ülkeye değişebilmektedir. Bu farklılıklar ülkeler arasındaki telif hakkı yasalarındaki temel farklılıklardan ya da söz konusu yasaların dâhili uygulama farklılıklarından doğabilmektedir. Örneğin, bazı gayrimaddi varlıklar için hukuki koruma sağlanması, gayrimaddi varlığın devam eden ticari kullanımın mevcudiyeti veya tescillerin zamanında yenilenmesi gibi koşullara bağlı olabilir. Bu durum, bazı koşullarda veya bazı devletlerde gayrimaddi varlığa sağlanan korumanın seviyesinin hukuken veya pratik açıdan aşırı derecede sınırlı olabileceği anlamına gelmektedir.

6.40 Yasal sahip, transfer fiyatlandırması açısından gayrimaddi varlığın sahibi olarak dikkate alınacaktır. Ancak, gayrimaddi varlığın yasal sahibi mevcut hukuk kuralları veya işlemin dayanağı sözleşmeler kapsamında belirlenemiyorsa, olgu ve koşullara bağlı olarak ÇUİ grubunun gayrimaddi varlığın kullan(dır)ımıyla ilgili kararlarını kontrol eden ve üçüncü kişilerin gayrimaddi varlık kullanımını sınırlandırma kapasitesine pratik açıdan sahip olan üyesi, transfer fiyatlandırması açısından gayrimaddi varlığın yasal sahibi olarak kabul edilecektir.

6.41 Gayrimaddi varlıkların yasal sahibinin belirlenmesinde; bir gayrimaddi varlık ile bu gayrimaddi varlıkla ilgili herhangi bir lisans transfer fiyatlandırması açısından farklı gayrimaddi varlıklar olarak kabul edilir ve bunların her birinin farklı sahipleri bulunur. 6.26 no'lu paragrafa bakınız. Örneğin bir ticari markanın yasal sahibi olan A Şirketi, B Şirketine söz konusu ticari markayı kullanarak münhasıran imalat, pazarlama ve satış yapması için lisans verebilir. Bir gayrimaddi varlık olan ticari markanın yasal sahibi A Şirketidir. Diğer bir gayrimaddi varlık olan, markalı ürünlerin dağıtımı, pazarlanması ve imalatıyla bağlantılı ticari marka kullanım lisansının yasal sahibi ise B Şirketidir. Olgu ve koşullarla bağlı olarak, B Şirketince sahibi olduğu lisans kapsamında üstlenilen pazarlama faaliyeti; A Şirketince yasal olarak sahip olunan ve altta yatan gayrimaddi varlığın değerini, B Şirketinin lisansının değerini veya aynı anda bu ikisinin değerini potansiyel olarak etkileyebilecektir.

6.42 Yasal sahipliğin ve sözleşmesel düzenlemelerin belirlenmesi meselesi, analizde önemli bir ilk adım olmakla birlikte, bu belirlemeler emsallere

uygunluk ilkesi kapsamında ücretlendirme meselesinden farklı ve ayrıdır. Transfer fiyatlandırması açısından gayrimaddi varlıkların yasal sahipliği tek başına, gayrimaddi varlığın kullan(dır)ımından ÇUİ grubunun sağladığı getirinin, her ne kadar söz konusu getiri gayrimaddi varlık kullan(dır)ımıyla ilgili yasal ve akdi haklar nedeniyle başlangıçta yasal sahip adına tahakkuk etse de, nihai olarak yasal sahip tarafından elde edilmesi hakkını vermemektedir. Yasal sahip tarafından elde edilecek veya ona atfedilecek nihai getiri; yasal sahibin ve ÇUİ grubunun diğer üyelerinin gördükleri işlevler, kullandıkları varlıklar ve üstlendikleri risklere bağlı olacaktır. Örneğin, grup içinde geliştirilmiş olan bir gayrimaddi varlık söz konusu olduğunda yasal sahip; ilgili işlevleri yerine getirmemiş, varlıkları kullanmamış, riskleri yüklenmemiş ve sadece yasal ünvanın sahibi olan bir birim olarak hareket etmekteyse, ÇUİ grubunun bu gayrimaddi varlık kullan(dır)ımından sağladığı getiriden, eğer gerekiyorsa, yasal sahiplik unvanını elinde bulundurma karşılığı emsallere uygun olarak hesaplanacak tazminat dışında, nihai anlamda bir pay almaya hak kazanmayacaktır.

6.43 Yasal sahiplik ve sözleşmesel ilişkiler; gayrimaddi varlıklarlarla ilgili kontrollü işlemlerin belirlenmesi ve analizinde ve kontrol altındaki grup üyelerinin bu işlemlerle ilgili uygun tazmin bedellerinin belirlenmesinde basit referans noktaları olarak hizmet ederler. Katkı yapan bütün üyelerin ilgili işlevlerinin, kullandıkları varlıklarının ve üstlendikleri risklerin belirlenmesiyle birlikte yasal sahipliğin belirlenmesi, gayrimaddi varlıkları içeren işlemlerin bedellerinin ve diğer koşullarının emsallere uygun olarak ortaya konulması için analitik bir çatı sağlayacaktır. Diğer tip işlemlerde de geçerli olduğu gibi bu analiz, olayda mevcut olan ilgili bütün olgu ve şartları dikkate almalı ve fiyat belirlemeleri ilgili grup üyeleri için gerçekçi alternatifleri yansıtmalıdır. Bu paragaraftaki ilkelerin uygulaması, bu Bölüm ekinde yer alan 1 - 6 numaralı örneklerde gösterilmiştir.

6.44 ÇUİ grubu üyelerinin gayrimaddi varlıklarla ilgili kararlarını verdikleri anda, bir gayrimaddi varlığın geliştirilmesi veya edinilmesiyle ilgili risklerin ilerde ortaya çıkacağı göz önünde tutulduğunda, bu kararların gerçekleşme şekli ve fiili sonuçları önceden kesin olarak bilinemeyeceğinden; (a) işlem anında bir grup üyesinin gelecekte sağlamayı beklediği gelir anlamına gelen beklenen (veya ex-ante) tazmin bedeli ve (b) gayrimaddi varlık kullan(dır)ımından bir grup üyesinin fiilen sağladığı gelir anlamına gelen fiili (veya ex-post) tazmin bedelinin birbirinden ayrıştırılması önemlidir.

6.45 ÇUİ grubunun gayrimaddi varlığın geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullan(dır)ılmasına katkı

yapan üyelerine ödenmesi gereken tazmin bedelleri genellikle ex-ante olarak belirlenmektedir. Bu belirleme işleme girişildiği anda ve gayrimaddi varlıkla ilgili riskler ortaya çıkmadan önce yapılmaktadır. Söz konusu bedelin ödenme şekli sabit veya şarta bağlı olabilmektedir. İşletmenin, ÇUİ grubunun diğer üyelerinin tazmin edilmesinden sonra oluşan fiili (ex-post) kâr ya da zararı, gayrimaddi varlıkla ilgili veya işlemle ya da yapıyla bağlantılı diğer risklerin fiilen nasıl ortaya çıktığına bağlı olan beklenen kazançtan farklı olabilecektir. I. Bölüm Kısım D.1 de saptandığı şekliyle çerçevesi tam ve kesin olarak çizilen işlem, riskler beklenenden farklı şekilde ortaya çıktığında, hangi ilişkili işletmenin söz konusu riskleri yükleneceğini ve buna göre de sonuçlara katlanacağını (maliyetler ya da ilave getiriler olarak) belirleyecektir. (Bkz. Kısım B.2.4)

6.46 Mükellefin sakdi düzenlemeleri, gayrimaddi varlıkların yasal sahipliği ve tarafların fiili iş yapış şekillerinin oluşturduğu çatı içinde; işlevleri, varlıkları ve riskleri için grup üyelerine ödenecek emsallere uygun tazminatın nasıl belirleneceği önemli bir meseledir. Kısım B.2, gayrimaddi varlıkları içeren vakalarda emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasıyla ilgili tartışmaları içermektedir. Gayrimaddi varlıklarla ilgili işlevlere, varlıklara ve risklere yoğunlaşmıştır. Aksi belirtilmediği sürece, Kısım B.2 kapsamında "emsallere uygun getiri" ve "emsallere uygun tazminat" ifadeleriyle, beklenen (ex-ante) getirilere ve tazminatlara atıf yapılmıştır.

B.2. Gayrimaddi varlıklarla ilgili işlevler, varlıklar ve riskler

6.47 Yukarıda belirtildiği üzere, belirli bir grup üyesinin gayrimaddi varlıkların yasal sahibi olarak belirlenmesinin bizatihi kendisi tek başına, yasal sahibin ÇUİ grubunun diğer üyelerinin gördükleri işlevler, kullandıkları varlıklar ve üstlendikleri riskler yoluyla sağladıkları katkılar için tazmininden sonra ticari operasyonlardan arta kalan tüm getiriyi hak ettiği anlamına gelmemektedir.

6.48 İlişkili işletmeler arasındaki işlemlerin emsallere uygun bedellerinin belirlenmesinde, grup üyelerinin gayrimaddi varlığın değerinin yaratılmasına yaptıkları katkılar hesaba katılmalı ve bu katkılar uygun bir şekilde tazmin edilmelidir. Emsallere uygunluk ilkesi ve I–III. Bölümlerde yer alan ilkeler; gayrimaddi varlıkların geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullan(dır)ılmasıyla bağlantılı olarak işlevleri yerine getiren, varlıkları kullanan ve riskleri yüklenen tüm grup üyelerinin uygun bir tazminat almalarını gerektirmektedir. Bu nedenden dolayı, işlev analizi yoluyla, gayrimaddi varlıklarla ilgili olarak hangi üyelerin geliştirme, değeri artırma, devamlılığı sağlama, koruma ve kullan(dır)ma işlevlerini ve bunlar üzerinde kontrolü gerekleştirdiğinin, hangi üyelerin gerekli finansmanı ve diğer varlıkları

sağladığının ve hangi üyelerin değişik riskleri yüklendiğinin belirlenmesi zorunludur. Elbette ki bu üye söz konusu alanların her birinde, gayrimaddi varlığın yasal sahibi olabileceği gibi olmayabilecektir de. 6.133 no'lu paragarafta belirtildiği üzere, görülen işlevler, kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler için emsallere uygun tazmin bedelinin belirlenmesinde; gayrimaddi varlıkların kullan(dır)ımı vasıtasıyla ÇUİ grubu tarafından getiri sağlanmasına veya değer yaratılmasına katkı yapabilen, ilgili işlemler için fiyat belirlenmesindeki karşılaştırılabilirlik etmenlerinin dikkate alınması da önemlidir.

6.49 Grup üyelerinin görülen işlevler, kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler yoluyla gayrimaddi varlık değerinin yaratılmasına yaptıkları katkıların göreceli önemi şartlara bağlı olarak değişiklik gösterecektir. Örneğin tam olarak geliştirilmiş ve her an kullan(dır)ılabilir olan bir gayrimaddi varlığın, grup üyelerinden biri tarafından üçüncü bir kişiden satın alındığı ve gayrimaddi varlığı satın alan birimin aktif yönetimi ve kontrolü altında diğer grup üyelerinin imalat ve dağıtım işlevlerinin yerine getirilmesinde kullanılmaya başlandığı varsayılsın. Bu gayrimaddi varlığın ilave geliştirmeye ihtiyaç duymadığı, bakımına veya korunmasına hiç ihtiyaç olmayacağı veya çok az bir gereksinim olabileceği, satın alma anında niyetlenilen kullanım alanı dışında sınırlı düzeyde bir kullanışlığa sahip olabildiği varsayılmaktadır. Ortada, gayrimaddi varlığın satın alınması ve kullan(dır)ılmasıyla bağlantılı riskler bulunsa da, gayrimaddi varlıkla bağlantılı geliştirme riski söz konusu değildir. Satın alan tarafça yerine getirilen anahtar işlevler; piyasadaki en uygun gayrimaddi varlığın seçilmesi, ÇUİ grubu tarafından kullanılması halinde onun yaratacağı potansiyel faydaların analiz edilmesi ve gayrimaddi varlığın satın alınması yoluya risk içeren fırsatın değerlendirilmesi için gerekli olan işlevlerdir. Kullanılan anahtar varlık, gayrimaddi varlığın satın alınması için gerekli fonlardır. Gayrimaddi varlığın satın alınması ve kullan(dır)ılmasıyla bağlantılı risklerin kontrol edilmesi dâhil olmak üzere açıklanan anahtar tüm işlevleri fiilen yerine getirdiğinde ve bunları yerine getirme kapasitesine de fiilen sahip olduğunda; satın alan tarafın, gayrimaddi varlığın satın alınması sonrasında bunun kullan(dır)ımından sağlanan ve diğer ilişkili işletmelerin imalat ve dağıtım işlevlerinin karşılığı bedellerin emsallere uygun bir şekilde ödenmesinden sonra kalan geliri veya zararı üstlenmeye veya talep etmeye hakkı olduğu sonucuna ulaşılması makul olabilir. Bu şekildeki basit olgusal vakalara ilişkin olarak I–III. Bölümlerin uygulaması oldukça kolay olabilir, ancak aşağıdakileri içeren durumlarda analiz daha zor olabilecektir:

i) ÇUİ grubunun kendisi tarafından geliştirilen, özellikle de geliştirme süreci devam ederken ilişkili işletmeler arasında transfer edilen gayrimaddi varlıklar;

ii) Satın alınan veya grup içinde geliştirilen ve daha ileri geliştirmeler için bir platform olarak hizmet etmesi söz konusu olan gayrimaddi varlıklar; veya

iii) Değer yaratılmasında özel önemi haiz pazarlama ve imalat gibi diğer unsurlar.

Aşağıda yer alan uygulamaya dönük ilkelerin ana önceliği, çözülmesi daha güç olan bu vakalardır.

B.2.1. İşlevlerin görülmesi ve kontrol edilememesi

6.50 I-III. Bölümler kapsamındaki ilkeler altında, ÇUİ grubunun her bir üyesi gördüğü işlevler karşılığında emsallere uygun bir tazminat almalıdır. Gayrimaddi varlıkları içeren vakalarda, gayrimaddi varlığın geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullan(dır)ılmasıyla bağlantılı işlevler de bu kapsamdadır. Bundan dolayı, gayrimaddi varlıkların geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullan(dır)ılmasıyla bağlantılı işlevleri yerine getiren grup üye veya üyelerinin belirlenmesi, kontrollü işlemlerin emsallere uygunluk koşullarının ortaya konulmasında dikkate alınacak anahtar noktalardan biridir.

6.51 Gördükleri işlevler, katkı yaptıkları varlıklar ve üstlendikleri riskler için ÇUİ grubunun tüm üyelerinin uygun bir şekilde tazminini sağlamak ihtiyacı; gayrimaddi varlığın kullan(dır)ımından sağlanan tüm getirinin elde edilme hakkı nihai anlamda gayrimaddi varlığın yasal sahibine tanınacaksa, yasal sahibin geliştirme, değeri artırma, devamlılığı sağlama, koruma ve kullan(dır)mayla bağlantılı işlevlerin tamamını yerine getirmesini, kullanılan tüm varlıklara katkı yapmasını ve tüm riskleri üstlenmesini gerektirmektedir. Bu durum, bir ÇUİ grubunun bünyesindeki ilişkili işletmelerin, gayrimaddi varlıkların geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullan(dır)ılmasıyla ilgili operasyonlarını belirli bir şekilde yapılandırmaları gerektiği anlamına gelmemektedir. Yasal sahibin, gayrimaddi varlıkların kullanımından ÇUİ grubunun sağladığı kazancın bir kısmını nihai anlamda elde etme veya bunun kendisine atfedilmesi hakkına sahip olmak için; gayrimaddi varlığın geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullan(dır)ılmasıyla ilgili tüm işlevleri fiziki olarak kendi personeli ile yerine getirmesi zorunlu değildir. İlişkisiz işletmeler arasındaki işlemlerde,

belirli işlevler bazen diğer birimlere dışardan yaptırılmaktadır. Gayrimaddi varlıkların yasal sahibi olan ÇUİ grubunun bir üyesi de, benzer şekilde, gayrimaddi varlığın geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullan(dır)ılmasıyla bağlantılı işlevleri ilişkisiz ya da ilişkili işletmelere yaptırabilecektir.

6.52 Yasal sahip dışındaki ilişkili işletmeler, gayrimaddi varlığın değerine katkı yapması beklenen önemli ve ilgili işlevleri gördüklerinde, bunlar gördükleri işlevler için I–III. Bölümlerde ortaya konan ilkeler altında emsallere uygunluk zemininde tazmin edilmelidirler. İşlevsel katkılar için emsallere uygun tazminatın belirlenmesinde; karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin ulaşılabilirliği, gayrimaddi varlığın değerinin yaratılmasında görülen işlevlerin önem düzeyi ve tarafların gerçekçi bir şekilde sahip olduğu seçenekler hesaba katılmalıdır. 6.53-6.58 no'lu paragraflarda açıklanan özellikli hususlar da hesaba katılmalıdır.

6.53 İlişkisiz işletmeler arasındaki fason işlemlerde, gayrimaddi varlığın yasal sahibi adına gayrimaddi varlığın geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullan(dır)ılmasıyla ilgili işlevleri yerine getiren birim, genellikle söz konusu yasal sahibin kontrolü altında çalışır (1.65 no'lu paragarafta tartışıldığı gibi). Bununla birlikte, bir ÇUİ grubuna üye ilişkili işletmeler arasındaki ilişkilerin niteliğinden dolayı, ilişkili işletmeler tarafından fason olarak görrülen işlevlerin, gayrimaddi varlığın yasal sahibi dışındaki bir birim tarafından kontrol edilmesiyle karşılaşılabilecektir. Bu tip durumlarda, gayrimaddi varlığın yasal sahibi gayrimaddi varlığın geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullan(dır)ılmasıyla ilgili kontrol işlevini yerine getiren birimi emsallere uygun şekilde tazmin etmelidir. ÇUİ grubunun hangi üyesinin ilgili işlevler üzerinde fiili kontrolü yerine getirdiğinin değerlendirilmesinde, I. Bölüm Kısım D.1.2.1'deki riskler üzerindeki kontrolün belirlenmesine yönelik ilkeler göz önünde tutulur. İlgili birimin kontrol işlevini yerine getirebilme kapasitesinin ve kontrolün fiiliyattaki icrasının değerlendirilmesi analizin önemli bir parçasını teşkil eder.

6.54 Yasal sahip, gayrimaddi varlığın geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullan(dır)ılmasıyla ilgili işlevleri yerine getirmediği gibi bunları kontrol de etmiyorsa, dışarıya yaptırılan bu işlevlere atfedilebilecek herhangi bir menfaate de hak kazanmayacaktır. Olgulara bağlı olarak, yasal sahip tarafından gayrimaddi varlığın geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullan(dır)ılmasıyla ilgili işlevleri yerine getiren veya bu işlevleri kontrol eden diğer ilişkili işletmelere sağlanması gereken emsallere uygun tazminat,

gayrimaddi varlıkların kullan(dır)ımından sağlanan toplam getirinin bir kısmı şeklinde olabilecektir. Gayrimaddi varlığın geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullan(dır)ılmasıyla ilgili önemli işlevleri yerine getirmeyen bir yasal sahibin, bu işlevlerin yerine getirilmesi ve kontrol edilmesiyle bağlantılı getiriden bir pay alma hakkı da bulunmayacaktır. Yasal sahip; fiilen gördüğü işlevler, fiilen kullandığı varlıklar ve fiilen yüklendiği riskler için emsallere uygun bir getiriye hak kazanır. Bkz. Kısım B.2.2-B.2.3. Yasal sahibin fiilen gördüğü işlevlerin, fiilen kullandığı varlıkların ve fiilen üstlendiği risklerin belirlenmesinde I. Bölüm Kısım D.1.2 de yer alan ilkeler özellikle önemlidir.

6.55 Gayrimaddi varlıkların geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullan(dır)ılmasına katkıların göreceli değeri olayın özellikli olgularına bağlıdır. Belirli bir olayda daha önemli katkıları yapan ÇUİ grup üyeleri göreceli olarak daha fazla tazminat almalıdır. Örneğin, sadece araştırma ve geliştirme faaliyetini finanse eden bir şirket, araştırma ve geliştirme faaliyetini hem finanse ettiği ve hem de kontrol ettiği bir duruma göre daha az beklenen getiriye sahip olmalıdır. Diğer şartlar aynı olduğunda, bir birim Ar-Ge faaliyetini finanse ediyor, kontrol ediyor ve fiziken de icra ediyorsa bu birim daha yüksek bir beklenen getiri sağlamalıdır. Finansmanla ilgili tartışmalar için aynı zamanda Kısım B.2.2'ye bakınız.

6.56 . ÇUİ grubunun değişik üyelerinin işlevsel katkılarının emsallere uygun tazmininin ele alınmasında, belirli işlevler özel bir değere sahip olacaktır. Önemli işlevlerin niteliği, belirli bir olaydaki olgu ve koşullara bağlı olacaktır. İçsel olarak geliştirilen gayrimaddi varlıklar veya ileriki geliştirme faaliyetlerine bir platform olarak hizmet eden içsel olarak geliştirilen gayrimaddi varlıklar ya da satın alınan gayrimaddi varlıklar için bu önemli işlevler diğerleri yanında; araştırma ve pazarlama programlarının tasarımı ve kontrol edilmesini, kısa dönemde ticarileşmesi beklenmeyen araştırmaların gidişatının belirlenmesi dâhil olmak üzere yaratıcı girişimler için önceliklerin belirlenmesi ve talimatların verilmesini, gayrimaddi varlık geliştirme programlarıyla ilgili stratejik kararlar üzerindeki kontrol ile bütçelerin yönetilmesi ve kontrol edilmesini kapsayabilir. Herhangi bir gayrimaddi varlık için (içsel olarak geliştirilmiş veya satın alınmış) diğer önemli işlevlerin kapsamına; gayrimaddi varlıkların savunulması ve korunmasıyla bağlantılı önemli kararların verilmesi ve gayrimaddi varlığın değeri üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilecek ilişkili veya ilişkisiz işletmelerin gördükleri işlevler üzerindeki devam eden kalite kontrolü dâhil edilebilir. Bu önemli işlevler gayrimaddi varlık değerine genellikle anlamlı katkılar yaparlar ve bunlar, ilişkili işletmeler arasındaki işlemlerle yasal sahip tarafından dışarıdan

sağlandığında; bu teminin, gayrimaddi varlığın kullan(dır)ımından ÇUİ grubunun sağladığı getiriden uygun bir pay ile tazmin edilmesi gerekir.

6.57 Söz konusu önemli işlevlerin dışarıya gördürülmesine ilişkin karşılaştırılabilir işlemlerin bulunması güç olabileceğinden, görülen bu önemli işlevlerin uygun bir şekilde tazmin edilmesi için işleme dayalı kâr bölüşüm yöntemi ve ex-ante değerleme teknikleri gibi doğrudan emsallere dayanmayan transfer fiyatlandırması yöntemlerinin kullanılması zorunlu olabilecektir. Yasal sahip bu önemli işlevlerin büyük bir kısmını veya tamamını diğer grup üyelerine yaptırdığında; gayrimaddi varlığın kullan(dır)ımından, diğer grup üyelerinin gördükleri işlevler için tazmininden sonra kalan getirinin önemli bir kısmının yasal sahibe atfedilmesi durumu, onun fiiliyatta gördüğü işlevler, kullandığı varlıklar ve yüklendiği riskler I. Bölüm Kısım D.1.2'de yer alan ilkeler kapsamında hesaba katılarak dikkatli bir şekilde değerlendirilmelidir. Bu Bölümün ekinde yer alan Örnek 16 ve 17, bu paragrafta yer alan ilkelerin uygulamasını göstermektedir.

6.58 6.56 no'lu paragrafta açıklanan önemli işlevler, gayrimaddi varlıkların başarılı bir şekilde geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullan(dır)ılmasında anahtar rolü bulunan ve bundan dolayı gayrimaddi varlık değerinin yaratılması bakımından elzem olan farklı nitelikteki görülen işlevlerin, kullanılan varlıkların ve yüklenilen risklerin yönetilmesinde çoğu zaman bir araç olduklarından; bu önemli işlevleri yerine getiren taraflar ve diğer ilişkili işletmeler arasındaki işlemlerin dikkatlice değerlendirilmesi zorunludur. Özellikle, tek taraflı transfer fiyatlandırması yöntemlerinin güvenilirliği; önemli işlevlerin kayda değer bir kısmını yerine getiren taraf veya tarafların test edilen taraf veya taraflar olarak kabul edildiği durumlarda önemli ölçüde azalacaktır. Bakınız Örnek 6.

B.2.2. Varlıkların kullanımı

6.59 Bir gayrimaddi varlığın geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullan(dır)ılmasında varlıklarını kullanan grup üyeleri, bunu yaptıkları için uygun bir tazminat almalıdırlar. Söz konusu varlıkların kapsamına, herhangi bir sınırlama olmaksızın; Ar-Ge veya pazarlamada kullanılan gayrimaddi varlıklar (teknik bilgi, müşteri ilişkileri gibi), fiziki varlıklar veya finansman da dâhil olabilir. ÇUİ grubunun bir üyesi bir gayrimaddi varlığın geliştirilmesini, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanmasını ve korunmasını kısmen veya tamamen finanse edebilirken, bir veya daha fazla diğer grup üyesi ise ilgili diğer tüm önemli işlevleri yerine getirebilir. Bu tip durumlarda sağlanan finansmanın beklenen uygun getirisinin değerlendirilmesinde kabul edilmelidir ki, emsallere uygun işlemlerde,

finansmanı sağlayan ancak riskleri kontrol etmeyen veya finanse edilen faaliyet veya varlıklarla bağlantılı diğer işlevleri yerine getirmeyen taraf, aynı zamanda önemli işlevleri icra ve kontrol eden ve finanse edilen faaliyetle bağlantılı önemli riskleri kontrol eden, bunun dışında benzer şekilde konumlanmış bir yatırımcının sağlamayı beklediğine eşit bir getiriyi genellikle sağlayamayacaktır. Yalnızca gayrimaddi varlıkla bağlantılı maliyetleri yüklenen bir birime atfedilebilecek tazminatın tutarı ve niteliği, ilgili bütün olgulara dayanarak belirlenmeli ve eğer tespit edilebiliyorsa ilişkisiz işletmeler arasındaki benzer finansman anlaşmalarıyla, uyumlu olmalıdır. I. Bölüm Kısım D.1.2.1.6 ve özellikle de finansmanı sunan tarafın fonlamaya ilişkin finansal riskleri kontrol etmediği bir durumun gösterildiği Örnek 3'ün yer aldığı 1.85 ve 1.103 no'lu paragraflara bakınız.

6.60 Finansman sunulması ve risk alınması birbirlerinin içine geçmişçesine ilişkili olup, finansman sunulması genellikle belirli risklerin yüklenimiyle kesişmektedir (finansmanı sunan tarafın sözleşmesel olarak parasını kaybetme riskini yüklenmesi gibi). Bununla birlikte, üstlenilen risklerin niteliği ve ölçeği, işlemin ekonomik açıdan önemli özelliklerine bağlı olarak değişecektir. Örneğin, finansmanı edinen taraf yüksek kredi değerliliğine sahip olduğunda veya varlık teminatı verildiğinde veya finansmanın kullanıldığı yatırım düşük riskli olduğunda ortaya çıkan risk, finansmanı edinen tarafın kredi değerliliğinin daha düşük olduğu veya finansmanın teminata bağlanmadığı veya finanse edilen yatırım yüksek riskli olduğunda ortaya çıkan riskle karşılaştırıldığında daha düşük olacaktır. Ayrıca, sağlanan finansman tutarı büyüdükçe, riskin finansmanı sunan taraf üzerindeki potansiyel etkisi artacaktır.

6.61 I. Bölüm Kısım D.1.2. de yer alan ilkeler altında, risklerle ilgili transfer fiyatlandırması analizinin ilk aşaması, ekonomik açıdan anlamlı risklerin spesifik olarak belirlenmesidir. Bir yatırımla ilgili risklerin spesifik olarak belirlenmesinde; yatırım için sağlanan finansmanla bağlantılı finansal riskler ile örneğin finansmanın yeni bir gayrimaddi varlık geliştirilmesi için kullanıldığında ortaya çıkan geliştirme riski gibi finansmanın kullanıldığı operasyonel faaliyetlerle bağlantılı operasyonel riskler arasında ayrım yapılması önemlidir. Finansmanı sunan taraf, finansman anlaşmasının hükümleri uyarınca; kontrolü dâhil diğer herhangi bir spesifik risk yüklenmeksizin, sadece finansal riskler üzerinde bir kontrol gerçekleştiriyorsa, genel olarak bu taraf sadece sunduğu finansman için riske göre düzeltilmiş bir getiri bekleyebilecektir.

6.62 Sözleşmesel düzenlemeler, genellikle finansman sağlanması işleminin şartlarını belirleyecek olup, tarafların fiili iş yapış şekilllerinin yansıttığı işlemin ekonomik özellikleri de bunların açıklığa kavuşmasına yardımcı

olacaktır.[5] Finansman sağlayan tarafından beklenen getiri genellikle riske göre düzeltilmiş uygun bir getiriye eşit olmalıdır. Söz konusu getiri; örneğin, sermaye maliyeti veya karşılaştırılabilir ekonomik özelliklere sahip gerçekçi alternatif yatırım seçenekleri temel alınarak belirlenebilir. Finansman sunulması faaliyetleri için uygun getirinin belirlenmesinde finansmanı alan tarafın gerçekçi bir şekilde sahip olduğu finansman seçeneklerinin dikkate alınması önemlidir. Finansman sunan tarafın ex-ante zeminde beklenen getirisi ile ex-post zeminde gerçekleşen getirisi arasında farklılık olabilir. Örneğin, finansmanı sunan taraf sabit bir miktarda ve sabit bir faiz oranıyla borç verdiğinde, fiili ve beklenen getiriler arasındaki farklılık, borç alan tarafın ödemelerinin bir kısmının veya tamamının vadesinde yapılmamasına ilişkin ortaya çıkan riski yansıtacaktır.

6.63 Finansman sunulmasıyla bağlantılı finansal risklerin üzerindeki kontrolün icra edilmesi için gerekli faaliyetlerin ölçeği ve şekli; yatırılan paranın miktarı ve bu finansmanın kullanıldığı yatırımın mahiyeti dikkate alınarak, finansmanı sunan taraf için yatırımın riskliliğine bağlı olacaktır. Bu Rehberin 1.65 ve 1.66 no'lu paragraflarında yer alan kontrol tanımına uygun olarak, kontrolün belirli bir finansal risk üzerinde icra edilmesi; risk taşıyan fırsatlar (burada finansman sunulması) ile bağlantılı önemli kararların alınabilmesi yetkinliğini ve bununla birlikte karar alma işlevlerinin fiili icrasını gerektirir. Ayrıca, finansal risk üzerinde kontrol işlevini icra eden taraf, söz konusu risklerle bağlantılı günlük risk azaltım faaliyetleri dışarıdan temin edildiğinde bunlara ilişkin olarak ve karar alma sürecine yardımcı olması bakımından gerekli hazırlık çalışmalarını kendi gerçekleştirmemesi halinde bunlara ilişkin 1.65 ve 1.66 no'lu paragraflarda belirtilen faaliyetleri gerçekleştirmelidir.

6.64 Bir gayrimaddi varlığın geliştirilmesine yönelik bir tarafa finansman sunulurken; fırsatın taşıdığı risklerin üstlenilmesi, üstlenilmemesi veya azaltılmasıyla ilgili önemli kararlar ve fırsatla ilişkili risklere karşılık verilip verilmeyeceği ve verilecekse nasıl karşılık verileceğine ilişkin kararlar, finansman sunulması ve işlemin koşullarıyla ilgili kararlardır. Olgulara ve koşullara bağlı olarak söz konusu kararlar; finansmanı alan tarafın kredibilitesine yönelik bir değerlendirmeye ve geliştirme projesiyle bağlantılı risklerin, sunulan finansmanın veya ihtiyaç duyulan ilave finansmanın getirisine ilişkin beklentileri

5 Finansmanın özellikle gayrimaddi varlık geliştirme yatırımları gibi proje finansmanı için kullanıldığı durumlar da dâhil olmak üzere, finansal işlemlerin emsallere uygunluk koşullarının belirlenmesindeki ekonomik açıdan önemli özelliklerle ilgili ilave kılavuz açıklamalarda bulunulacaktır. Bu çalışmalar 2016 ve 2017 yıllarında gerçekleştirilecektir.

nasıl etkileyebileceğiyle ilgili bir değerlendirmeye bağlı olabilecektir. Finasman sunulmasının bağlı olduğu şartların kapsamına; finansman kararlarının, finansmanın getirisini etkileyecek olan geliştirmeyle ilgili önemli kararlarla ilişkilendirilmesi olanağı da dâhil olabilir. Örneğin, projenin bir sonraki aşamaya taşınıp taşınmamasına ya da maliyeti yüksek varlıklara yatırım yapılmasına izin verilip verilmemesine yönelik kararlar alınması gerekebilir. Geliştirme riski arttıkça ve geliştirme riskiyle finansal riskin bağı güçlendikçe, finansmanı sunan taraf, gayrimaddi varlığın geliştirilmesindeki ilerlemeyi ve bu ilerlemenin beklediği fon getirisine ulaşmasına olan etkilerini değerlendirme yetkinliğine sahip olmaya daha fazla ihtiyaç duyar ve finansal riskine etki edebilecek anahtar operasyonel gelişmelerle finansman sunumunun devamına ilişkin koşullar arasında daha yakın bağ kurabilir. Finansmanı sunan tarafın, devam eden finansman sunumuna yönelik değerlendirmeler yapma yetkinliğine sahip olması ve bu değerlendirmeleri filen yapması ve bunların daha sonra finansman sunan tarafça finansman sunulmasıyla ilgili önemli kararlar fiilen alınırken hesaba katılması gerekecektir.

B.2.3. Üstlenilen riskler

6.65 Gayrimaddi varlıklarla ilgili işlemlere ilişkin işlev analizinde öneme sahip olabilen özel risklere örnek olarak; (i) yatırımın zamanlamasının da hesaba katılmasıyla (örn. yatırımın geliştirme sürecinin erken, orta veya son aşamasında yapılması yatırım riskinin düzeyini etkileyecektir.) maliyeti yüksek Ar-Ge veya pazarlama faaliyetlerinin başarısız olması dâhil gayrimaddi varlıkların geliştirilmesiyle ilgili riskler, (ii) rakiplerin teknolojik üstünlüğünün gayrimaddi varlığın değerini olumsuz etkileme olasılığı dâhil, ürünlerin modasının geçmesiyle ilgili riskler, (iii) gayrimaddi varlıklarla ilgili hakların savunulmasının veya üçüncü kişilerin hak ihlali iddialarına karşı savunma yapılmasının zaman alıcı, maliyetli ve/veya faydasız olabilmesi dâhil, hak ihlaliyle ilgili riskler, (iv) gayrimaddi varlıklarla bağlantılı mal ve hizmetlerle ilgili ürün sorumluluğu ve benzeri riskler ve (v) gayrimaddi varlıkdan sağlanacak getirilerin belirsizliğinden kaynaklı kullan(dır)ma riski verilebilir. Söz konusu risklerin varlığı veya düzeyi her bir vakanın kendi olgu ve koşullarına ve söz konusu olan gayrimaddi varlığın niteliğine bağlı olacaktır.

6.66 Gayrimaddi varlıkların geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullan(dır)ılmasıyla bağlantılı riskleri yüklenen grubun üye ve üyelerinin kimler olduğu, kontrollü işlemlerin fiyatlarının belirlenmesinde önemli bir etmendir. Risk yüklenimi, risk gerçekleştiğinde bunun sonuçlarından hangi birim veya birimlerinin sorumlu olacağını belirleyecektir. I. Bölüm Kısım D.1 kapsamında gerçekleştirilecek kontrollü işlemin kesin bir

tasviri; riskleri yasal sahibin yüklendiğini belirleyebilir ya da bunun yerine grubun diğer üyelerinin yüklendiğini ortaya çıkarabilir ki bu bağlamda bu diğer üyeler katkıları için tazmin edilmelidir.

6.67 Gayrimaddi varlıklarla bağlantılı riskleri grubun hangi üyesi veya üyelerinin yüklendiğinin belirlenmesinde, I. Bölüm Kısım D.1.2'de yer alan ilkeler uygulanır. Özellikle, kontrollü işlemlerdeki risklerin analiz sürecinin 1.60 no'lu paragarafta belirtilen 1-5 arasındaki adımları; gayrimaddi varlıkların geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullan(dır)ılmasıyla bağlantılı risklerin hangi tarafın yüklendiğinin belirlenmesinde takip edilmelidir.

6.68 Risk yüklenimi nedeniyle getiride hak iddiasında olan grup üye veya üyelerinin, söz konusu risklerin gerçekleşmesi halinde icrası gerekli eylemler ve ortaya çıkabilecek maliyetler bakımından sorumluluk taşıdıklarının ortaya konulması özellikle önemlidir. Rehberin 1.60 no'lu paragrafında yer verilen risk analizine yönelik çatı altında riski üstlendiği belirlenen bir ilişkili işletmenin haricinde diğer bir ilişkili işletme tarafından da maliyetler ve sorumluluklar üstlenmişse, riskin gerçekleşmesiyle bağlantılı maliyetlerin riski üstlenen tarafa yüklenmesine ve diğer ilişkili işletmenin ise yüklendiği herhangi bir faaliyeti için uygun bir şekilde tazminine yönelik bir transfer fiyatlandırması düzeltimi yapılmalıdır. Bu Bölümün ekinde yer alan Örnek 7 bu ilkenin uygulamasını göstermektedir.

B.2.4. Fiili, ex-post kazançlar

6.69 Fiili (ex-post) kazançların, beklenen (ex-ante) kazançlardan farklı olması sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Bu durum, öngörülemeyen gelişmelerin ortaya çıkmasıyla, risklerin beklenenden farklı şekilde gerçekleşmesinden kaynaklanabilmektedir. Örneğin, rekabetçi bir ürün piyasadan geri çekilebilecek, anahtar bir pazarda doğal bir afet gerçekleşebilecek, öngörülemeyen nedenlerden dolayı kilit bir varlık doğru çalışmayabilecek ya da rakip bir işletmedeki yenilikçi bir teknolojik gelişim, analiz edilen gayrimaddi varlığa dayanan ürünleri demode veya daha az talep görür hale gelecek biçimde etkileyebilecektir. Ex-ante getirilerin hesaplandığı ve tazminat düzenlemelerinin dayandığı finansal tahminlerin, riskleri ve makul biçimde öngörülebilir olayların ortaya çıkabilme olasılığını uygun bir şekilde hesaba katmış olması ve dolayısıyla fiili ve beklenen kârlılılık arasındaki farklılığın bu risklerin ortaya çıktığını yansıtması da mümkündür. Son olarak, ex-ante getirilerin ve tazminat düzenlemelerin üzerine dayandırıldığı finansal tahminler, farklı gelişmelerin ortaya çıkması kaynaklı riskleri uygun bir şekilde hesaba katmamış ve dolayısıyla da beklenen kârlılığın

daha düşük veya daha yüksek tahmin edilmesine neden olmuş olabilir. Bu tip durumlarda, analiz edilen gayrimaddi varlığın geliştirilmesine, değerinin artırılmasına, devamlılığının sağlanmasına, korunmasına ve kullan(dır)ılmasına katkı yapan ÇUİ grubu üyeleri arasında kâr ve zararın paylaştırılıp paylaştırılmayacağı ve paylaştırılacaksa ne şekilde paylaştırılacağı sorusu ortaya çıkmaktadır.

6.70 . Bu sorunun çözümü için, fiiliyattaki işlemin tanımlanması suretiyle (bkz. I. Bölüm Kısım D.1) belirlenen ekonomik açıdan önemli riskleri, ÇUİ grubunun hangi birim veya birimlerinin fiilen yüklendiğinin dikkatli bir şekilde analiz edilmesi gereklidir. Bu analitik çerçevenin gösterdiği üzere, ekonomik açıdan önemli riskleri fiilen yüklenen taraf, gayrimaddi varlığın yasal sahibi gibi riskleri sözleşmesel olarak yüklenen ilişkili işletme ya da yatırımın finansmanını sunan taraf olabilir veya da olmayabilir. I. Bölüm Kısım D.1.2.1.4 - D.1.2.1.6 arasında yer alan ilkeler kapsamında, beklenen ve fiili neticeler arasındaki sapmaya neden olan riskler kendisine atfedilmeyen bir taraf; 6.56 no'lu paragrafta açıklanan önemli işlevleri görmedikçe veya 1.105 no'lu paragarafta açıklanan ekonomik açıdan önemli riskler üzerinde kontrole katkı yapmadıkça ve bu işlevlerin emsallere uygun tazmininin bir kâr paylaşım unsuru da ihtiva edeceği kararlaştırılmadıkça, fiili ve beklenen kârlar arasındaki farklılığı hak etmeyecek veya söz konusu riskler gerçekleştiğinde bu farklılıkların yol açtığı kayıpları yüklenmesi ondan istenmeyecektir. Ayrıca, ÇUİ grubunun üyelerine gördükleri işlevler, kullandıkları varlıklar ve üstlendikleri riskler için ödenen ex-ante tazminatın gerçekte emsallere uygunluk ilkesiyle uyumlu olup olmadığı hususuna dikkat edilmelidir. Örneğin, katkıları için bazı grup üyelerine eksik ya da fazla ödeme (ex-ante olarak belirlenen) yapılmasına yol açacak şekilde, gerçekte grubun beklenen kazançları eksik veya fazla tahmin edip etmediğinin tespitine dikkate edilmelidir. Gerçekleştirilme anında değerlemesi oldukça belirsiz olan işlemler, bu şekilde eksik veya fazla değer tahminine özellikle yatkındırlar. Bu husus, Kısım D.4'de daha detaylı açıklanmıştır.

B.2.5. Kısım B.1 ve B.2'nin uygulanmasından bazı çıkarsamalar

6.71 Özet olarak, bir gayrimaddi varlığın yasal sahibi özü itibariyle;

- gayrimaddi varlıkların geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullan(dır)ılmasıyla bağlantılı tüm işlevleri (6.56 no'lu paragrafta açıklanan önemli işlevler dâhil) yerine getiriyor ve kontrol ediyorsa,

- gayrimaddi varlıkların geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması ve korunması ve kullan(dır)ılması için finansman dâhil zorunlu olan tüm varlıkları sağlıyorsa ve

- gayrimaddi varlıkların geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullan(dır)ılmasıyla bağlantılı tüm riskleri yükleniyorsa,

ÇUİ grubunun gayrimaddi varlık kullan(dır)ımından sağlanması beklenen, ex-ante, getirinin tamamına hak kazanacaktır. ÇUİ grubunun yasal sahip dışında bir veya daha fazla üyesi; gayrimaddi varlıkların geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullan(dır)ılmasıyla bağlantılı işlev gördüğü, varlık kullandığı ve risk yüklendiği ölçüde, katkıları için emsallere uygunluk zemininde tazmin edilmelidir. Olgu ve şartlara bağlı olarak bu tazminat, gayrimaddi varlığın kullan(dır)ımından sağlanması beklenen getirinin tamamını veya önemli bir kısmını oluşturabilir.

6.72 ÇUİ grubunun herhangi bir üyesinin fiili (ex-post) kârlılık ile uygun bir tahmine dayalı beklenen kârlılık (ex-ante) arasındaki kazanç ve zarar farkını hak etmesi, işlemin fiili mahiyetinin tespitiyle ortaya konulduğu şekliyle ÇUİ grubunun hangi üye ve üyelerinin riskleri fiiliyatta üstlendiğine bağlı olacaktır (bkz. I. Bölüm Kısım D.1). Bu husus aynı zamanda, 6.56 no'lu paragrafta gösterildiği üzere önemli işlevleri gören veya 1.105 no'lu paragrafta yer aldığı şekliyle ekonomik açıdan önemli risklerin kontrol edilmesine katkı sağlayan ve bu işlevlerin karşılığı olarak ödenecek emsallere uygun tazmininin bir kâr paylaşım unsurunu içereceğinin kararlaştırıldığı birim veya birimlere bağlı olacaktır.

B.3. Kontrollü işlemlerin fiyatlarının ve diğer şartlarının belirlenmesi ve tespit edilmesi

6.73 Bu Bölümdeki açıklamalarla desteklenen I. Bölüm Kısım D.1'de açıklanan analizlerin gerçekleştirilmesinin; gayrimaddi varlıklarla ilgili yasal sahipliğin, işlevlerin, varlıkların ve risklerin sarih bir değerlendirmesinin yapılmasını ve fiyatları ve diğer şartları belirlenmesi gereken işlemlerin kesin mahiyetinin saptanmasını kolaylaştırması beklenir. Genel olarak, fiyatları ve diğer koşulları emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde belirlenecek olan işlemler, ÇUİ grubu tarafından ilgili kayıt ve tesciller ile sözleşmelerde yer verilen işlemlerdir. Bununla birlikte analiz; kayıt ve tescil ile sözleşmeler

kapsamındakilere ilave veya bunlardan farklı işlemlerin fiilen ortaya çıktığını belirleyebilir. I. Bölüm Kısım D.1 ile uyumlu olarak; analiz edilecek işlemler (ve onlara ilişkin hakiki hükümler), tarafların icraatları ve diğer ilgili olgularla tutarlı biçimde ortaya çıktığı tespit olunanlardır.

6.74 İşlemlerin emsallere uygun bedelleri ve diğer şartları, bu Bölümdeki Kısım B kapsamındaki tartışmalar çerçevesinde görülen işlevlerin, kullanılan varlıkların ve üstlenilen risklerin, görüldüğü, kullanıldığı ve üstlenildiği anda gayrimaddi varlık değerine beklenen katkıları da dikkate alınarak, I–III. Bölümlerde yer alan açıklamalara göre belirlenmelidir. Bu Bölümdeki Kısım D kapsamında, gayrimaddi varlıklarla ilgili işlemlerin emsallere uygun bedellerinin ve diğer koşullarının belirlenmesinde transfer fiyatlandırması yöntemleri ve diğer meselelerle ilgili uygulamaya dönük ilave açıklamalar sunulmaktadır.

B.4. Yukarıdaki ilkelerin yaygın olgusal durumlara uygulanması

6.75 Bu Bölümde Kısım B kapsamında yer verilen ilkeler; gayrimaddi varlıkların geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullan(dır)ılmasıyla bağlantılı çok farklı durumlara uygunlanmak zorundadır. Her bir olayda dikkat edilecek anahtar nokta; yasal olarak bir başka grup üyesinin sahip olduğu gayrimaddi varlıkların, geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullan(dır)ılmasına katkı yapan ilişkili işletmelerin gördükleri işlevler, kullandıkları varlıklar ve üstlendikleri riskler için emsallere uygun tazminat almaları gerekliliğidir. Gayrimaddi varlıkların geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması korunması ve kullan(dır)ılmasıyla ilgili işlevleri gören ve riskleri yüklenen ilişkili işletmelerin emsallere uygun bir şekilde tazmin edilip edilmediğinin değerlendirilmesinde; (i) üstlenilen faaliyetin niteliği ve düzeyi (ii) ödenen tazminatın şekli ve tutarı hesaba katılmalıdır. Kontrollü işlemdeki tazminatın emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu olup olmadığın değerlendirilmesinde; benzer işlevleri gören karşılaştırılabilir kontrol dışı birimlerin faaliyetlerinin düzeyi ve niteliği benzer işlevleri gören karşılaştırılabilir kontrol dışı birimlerin aldıkları tazminat ve benzer işlevleri gören karşılaştırılabilir kontrol dışı birimlerce yaratılması beklenen gayrimaddi varlığın değeri referans alınmalıdır. Bu Kısım, bu ilkelerin yaygın olarak karşılaşılan olgusal durumlara uygulanmasını açıklamaktadır.

B.4.1. Pazarlama amaçlı gayrimaddi varlıkların geliştirilmesi ve değerinin artırılması

6.76 Bu ilkelerin uygulanmasının gerekli olduğu yaygın bir durum, örneğin bir pazarlama veya dağıtım/pazarlama anlaşması yoluyla, ticari markaların yasal sahibiyle ilişkili olan bir işletmenin gördüğü pazarlama ve satış işlevinden yasal sahibin yararlanması halinde ortaya çıkmaktadır. Bu tip bir durumda, dağıtımcının veya pazarlamacının faaliyetleri kapsamında nasıl tazmin edilmesi gerektiğinin belirlenmesi gereklidir. Burada önemli bir hususu, dağıtımcının/pazarlamacının sadece tanıtım ve dağıtım hizmeti sunan bir hizmet sağlayıcısı olarak mı, yoksa aynı zamanda, gördüğü işlevler, kullandığı varlıklar ve üstlendiği riskler yoluyla ticari markanın ya da diğer pazarlama amaçlı gayrimaddi varlıkların değerinin artırılması kapsamında da mı tazmin edilmesi gerektiğidir.

6.77 Bu durumun analiz edilmesi; (i) yasal kayıt-tescil ve taraflar arasındaki anlaşmaların ortaya koyduğu hak ve yükümlülüklerin (ii) tarafların gördüğü işlevlerin, kullandığı varlıkların, yüklendiği risklerin, (iii) pazarlamacının/dağıtıcının faaliyetleri sonucunda yaratılması beklenen gayrimaddi varlık değerinin (iv) pazarlamacının/dağıtıcının gördüğü işlevler için sağlanan tazminatın (kullanılan varlıklar ve yüklenilen riskler hesaba katılarak) değerlendirilmesini gerektirmektedir. Değerlendirilmesi nispeten kolay bir vaka; dağıtımcının, tanıtım harcamaları için tazmin edildiği ve faaliyetlerinin ticari markaların ve diğer pazarlama amaçlı gayrimaddi varlıkların sahibi tarafından verilen talimatlar kapsamında yürütüldüğü ve kontrol edildiği sade bir acente olarak faaliyette bulunduğu duruma ilişkindir. Bu durumda dağıtımcı, normal olarak, sadece acentelik faaliyetlerine uygun bir tazminat hakkına sahip olacaktır. Dağıtımcı, ticari marka veya diğer pazarlama amaçlı gayrimaddi varlıkların daha ileri aşama geliştirilmesiyle ilgili riskleri yüklenmediğinden ilave bir tazminat elde etme hakkına da sahip olmayacaktır.

6.78 Dağıtımcı yapmış olduğu pazarlama faaliyetinin maliyetlerine fiilen kendisi katlandığında (örn. gayrimaddi varlığın yasal sahibince harcamaların tazminine yönelik herhangi bir anlaşma bulunmadığında), analiz, dağıtımcının halihazırda ya da gelecekte kendi işlevlerinden ve risklerinden sağladığı veya sağlayacağı potansiyel menfaatlerden ne düzeyde pay alabileceğine odaklanmalıdır. Genellikle, emsallere uygun işlemlerde ticari markaların veya ilgili diğer pazarlama amaçlı gayrimaddi varlıkların yasal sahibi olmayan tarafın, söz konusu gayrimaddi varlıkların değerini artıran pazarlama faaliyetlerinin faydalarını elde etme kabiliyeti, esas itibariyle bu tarafın haklarının özüne bağlı olacaktır. Örneğin, bir dağıtımcı bir ticari markanın değerini artırıcı şekilde gördüğü işlevlerin, kullandığı varlıkların ve yüklendiği risklerin sağlayacağı faydaları, markalı ürünün uzun dönemli dağıtım sözleşmesine tek başına sahip olduğunda, hasılatındaki ve pazar payındaki artış ile elde etme olanağına sahip

olabilecektir. Bu tip bir durumda, dağıtımcının çabaları dağıtımcının kendisinin sahip olduğu ve dağıtım hakları olarak adlandırılan gayrimaddi varlıkların değerini artırabilecektir. Bu tür vakalarda, dağıtımcının oluşacak faydalardan elde edeceği pay, ilişkisiz bir dağıtımcının karşılaştırılabilir koşullar altında ne elde edebileceğinden hareketle belirlenmelidir. Bazı vakalardaysa, bir dağıtımcı, benzer haklara sahip ilişkisiz bir dağıtımcının kendi dağıtım faaliyetleri için yükleneceği veya yerine getireceğinin ötesinde ve benzer şekilde konumlanmış pazarlamacı/dağıtımcıların yarattıkları değeri aşan işlevler görebilmekte, varlıklar kullanabilmekte ve riskler yüklenebilmektedir. Böyle bir durumda ilişkisiz bir dağıtımcı ticari markanın veya diğer gayrimaddi varlıkların sahibinden tipik olarak ilave bir tazminat talep edecektir. Bu tazminat, dağıtımcıyı işlevleri, varlıkları, riskleri ve beklenen değer yaratımı için tazmin etmek üzere; daha yüksek dağıtımcılık kârı (ürünlerin satın alma fiyatının düşürülmesi yoluyla), royalti oranında indirim veya ticari markanın veya diğer pazarlama amaçlı gayrimaddi varlıkların değerindeki artışla bağlantılı kârdan pay şeklinde olabilecektir. Bu Bölümün ekinde yer alan Örnek 8-13, pazarlama ve dağıtım anlaşmalarına ilişkin olarak burada Kısım B altında yer alan açıklamaların uygulamasını daha detaylı olarak göstermektedir.

B.4.2. Araştırma, geliştirme ve süreç iyileştirme anlaşmaları

6.79 Yukarıdaki paragraflarda belirtilen ilkeler, ÇUİ grubunun bir üyesinin araştırma ve geliştirme işlevini, ortaya çıkabilecek gayrimaddi varlığın yasal sahibi olacak ilişkili işletme ile bir akdi düzenleme altında yerine getirdiği durumlar için de geçerlidir. Araştırma hizmetleri için uygun tazminat; araştırma ekibinin araştırma için gerekli özel tecrübe ve beceriye sahip olup olmadığı, riskleri yüklenip yüklenmediği (örn. kısa dönemde ticarileştirilmesi beklenmeyen araştırmaların yürütülmesi söz konusu olduğunda), kendi gayrimaddi varlıklarını kullanıp kullanmadığı veya bir başka tarafça kontrol edilip edilmediği ve yönetilip yönetilmediği gibi olgu ve şartlara bağlı olacaktır. Mütevazi bir maliyet artı oranı üzerinden hesaplanan tazminat, araştırma ekibinin katkılarının beklenen değerini veya emsallere uygun bedelini her vakada yansıtmayacaktır.

6.80 Bu Kısımda yer verilen ilkeler, benzer şekilde, ÇUİ grubunun bir üyesinin, süreç veya ürün geliştirmelerine yol açabilecek şekilde, geliştirilen süreç ve ürünlerin hukuki sahipliğini edinecek olan bir ilişkili işletmeye yönelik imalat hizmetleri sunduğu durumlarda da uygulanacaktır. Bu Bölümün ekinde yer alan Örnek 14-17, Ar-Ge anlaşmaları bağlamında buradaki Kısım B açıklamalarının uygulamasına yönelik olarak daha fazla detayı göstermektedir.

B.4.3. Şirket adının kullanımı karşılığıyapılan ödemeler

6.81 Grup adının, işletme adının ve benzer gayrimaddi varlıkların kullanılması karşılığı emsallere uygun tazminat konusunda sıklıkla bir takım sorular ortaya çıkmaktadır. Bu sorular, Kısım B kapsamında burada yer alan ilkelere ve ilgili ticari ve hukuki etmenlere dayalı olarak çözülmelidir. Genel bir kural olarak, sadece grup üyeliği tanınması veya grup adının sadece grup üyeliği olgusunu yansıtmak üzere kullanılması karşılığında ödeme yapılması transfer fiyatlandırması açısından kabul edilmemelidir. Bkz. 7.12 no'lu paragraf.

6.82 Grubun bir üyesi, grup adı açısından bir ticari markaya veya diğer bir gayrimaddi varlığa sahip olduğunda ve grup adının kullanılması söz konusu gayrimaddi varlıklara yasal olarak sahip olan grup üyesi dışındaki grup üyelerine de finansal menfaat sağladığında, emsallere uygun işlemlerde bu kullanım karşılığı bir ödemenin yapılacağı sonucuna ulaşılması kabul edilir. Benzer şekilde; tescil edilmemiş bir ticari marka tarafından temsil edilen bir ticari faaliyetle bağlantılı şerefiyeye grup üyelerinden birinin sahip olduğu, söz konusu ticari markanın bir başka tarafça kullanılması kötüye kullanım teşkil edeceği ve ticari marka kullanımının şerefiyenin ve tescil edilmemiş ticari markanın sahibi dışındaki grup üyelerine açık bir finansal menfaat sağladığı durumda da, söz konusu ödemelerin yapılması uygun olabilecektir.

6.83 Grup adıyla bağlantılı ödeme tutarının belirlenmesinde; söz konusu adın kullanımına atfedilen ve adı kullanan tarafın sağladığı finansal faydanın tutarının, diğer alternatiflerle ilgili maliyet ve faydaların ve yasal sahibin ve adı kullanan birimin gördükleri işlevler, kullandıkları varlıklar ve üstlenilen riskler yoluyla ismin değerine yaptıkları göreceli katkıların hesaba katılması önemlidir. Adı kullanan tarafın, kendi ülkesinde adın değerinin yaratılması veya artırılması bakımından gördüğü işlevler, kullandığı varlıklar ve üstlendiği riskler dikkatlice değerlendirilmelidir. I–III. Bölümlerde yer alan ilkelerin uygulandığı, ilişkisiz bir işletmeye isim lisansı verilmesine yönelik karşılaştırılabilir durumlar bakımından önemli olabilecek etmenler hesaba katılmalıdır.

6.84 Mevcut bir başarılı işletme, bir başka başarılı işletme tarafından satın alındığında ve satın alınan işletme satın alan işletmenin adını, ticari markalarını ve diğer markalaşma göstergelerini kullanmaya başladığında, bu kullanıma ilişkin olarak ödeme yapılması gerektiğine yönelik otomatik bir varsayım yapılmamalıdır. Satın alınan şirketin satın alan şirketin markalarını kullanmasından bir mali fayda temin etmesine yönelik makul bir beklentinin

bulunması halinde ise; yapılacak herhangi bir ödemenin tutarı, söz konusu beklenen faydanın düzeyiyle ilişkilendirilmelidir.

6.85 Şirket satın alınması diğer taraftan; satın alınan şirketin, satın alan şirketin markalarını kullanması sonucunda, satın alan şirketin işlerini kendi operasyon bölgesinde genişleterek, mevcut pozisyonununa katkı sağlamasına da vesile olabilecektir. Bu durumda, satın alan şirketin, satın alınan işletmeye, kendi adının yaygın kullanımıyla bağlantılı olarak gördüğü işlevler, üstlendiği riskler ve kullandığı varlıklar (piyasadaki pozisyonu dâhil) için bir ödeme yapması veya başka bir şekilde tazminat sağlaması gerekip gerekmediği hususu değerlendirilmelidir.

C. Gayrimaddi varlıkların kullanımı ve transferini içeren işlemler

6.86 Belirli bir transfer fiyatlandırması vakasında gayrimaddi varlıkların spesifik olarak tespiti ve bunların sahibinin belirlenmesine ilave olarak; gayrimaddi varlıklarla ilgili herhangi bir transfer fiyatlandırması analizinin başlangıcında, gayrimaddi varlıkların söz konusu olduğu kontrollü işlemlerin belirlenerek özelliklerinin muntazam biçimde tanımlanması gereklidir. I. Bölümde yer alan ilkeler, gayrimaddi varlıkların kullanımına veya transferine konu işlemlerin çerçevesinin kesin olarak belirlenmesinde uygulanır. Fiili işlemlerin belirlenmesiyle (I. Bölüm Kısım D.1) ve işletme yeniden yapılandırmalarıyla (IX. Bölüm, özellikle Kısım I) ilgili ilkelelere ilave olarak, bu Bölümün C Kısmı da, bir işlemin gayrimaddi varlıkları ya da bunlara dair hakları içerip içermediğinin anlaşılması için yararlı olabilecek bazı tipik seneryoların çerçevesini çizmektedir. Bakınız Örnek 19. Bir işlemin özelliklerinin transfer fiyatlandırması açısınından tahlilinin, OECD Model Vergi Anlaşmasının 12'nci Maddesi kapsamındaki belirlemeler bakımından bir önemi yoktur. OECD Model Vergi Anlaşmasının 12'nci Maddesine ilişkin Yorumun 8-19 no'lu paragaraflarına bakınız.

6.87 Transfer fiyatlandırmasının amaçları bakımından, gayrimaddi varlıkların belirlenmesi ve incelenmesinin önem arz ettiği iki temel işlem türü bulunmaktadır. Bunlar; (i) gayrimaddi varlıkların veya bunlara dair hakların transferine konu işlemler (ii) gayrimaddi varlıkların mal satışı ve hizmet ifasıyla bağlantılı olarak kullanımıyla ilgili işlemlerdir.

C.1. Gayrimaddi varlıkların veya bunlara dair hakların transfer edilmesine ilişkin işlemler

C.1.1. Gayrimaddi varlıkların veya bunlara dair hakların transfer edilmesi

6.88 Gayrimaddi varlıklara dair hakların bizatihi kendisi kontrollü işlemlerle transfer edilebilmektedir. Söz konusu işlemler söz konusu gayrimaddi varlığa dair tüm hakların (örn. gayrimaddi varlığın satılması veya münhasırlık hakkının süresiz olarak lisanslanması) veya sadece sınırlı hakların (örn. bir lisans veya benzer şekilde coğrafi sınırlandırmaya, süre sınırlandırmasına veya kullan(dır)ma, faydalanma, taklit etme, üçüncü bir kişiye transfer etme veya daha fazla geliştirmeyle bağlantılı diğer sınırlamalara tabi bir gayrimaddi varlığın kullanılmasına ilişkin sınırlı hakların transferi) transferini kapsayabilmektedir. I-III. Bölümler arasında yer alan ilkeler gayrimaddi varlıkların veya bunlara dair hakların transferine konu işlemlere uygulanır. Söz konusu işlemlerin emsallerle uygunluk koşullarının belirlenmesiyle ilgili ilave ilkeler, bu Bölümün D.1, D.2 ve D.3 Kısımlarında yer almaktadır.

6.89 Gayrimaddi varlıkların veya bunlara dair hakların transferini içeren işlemlerde, ilişkili işletmeler arasında transfere konu edilen gayrimaddi varlıkların ve bunlara dair hakların niteliğinin kesin bir şekilde belirlenmesi gerekir. Transfer edilen haklarda sınırlandırmalar bulunduğunda, aynı zamanda bu sınırlandırmaların ve transfer edilen hakların ölçeğinin de tam anlamıyla belirlenmesi gereklidir. Bu çerçevede vurgulanması gereken bir husus, işlemlere yapılan adlandırmaların transfer fiyatlandırması analizini bağlamadığıdır. Örneğin, bir patentin X Ülkesinde kullanılması için gerçekleştirilen münhasırlık hakkı transferi durumunda, mükellefin söz konusu işlemi X Ülkesi patent hakkının bütün olarak satılması ya da dünya genelindeki patent hakkının bir kısmının lisanslanması şeklinde karakterize etmesi; eğer her iki durumda da işlem X Ülkesinde patentin kalan faydalı ömrü boyunca kullanımının münhasırlık hakkının transferi şeklinde fiyatlandırılıyorsa emsallere uygun bedelin belirlenmesini etkilemez. Bundan dolayı işlev analizi, transfer edilen gayrimaddi varlıklara dair hakların niteliğini kesin hatlarıyla belirlemelidir.

6.90 Lisanslama veya benzeri anlaşmalarda, bir gayrimaddi varlığın, yeni gayrimaddi varlıkların veya yeni ürünlerin daha fazla geliştirilmesinde kullanımının sınırlandırılmasının öngörülmesi, transfer fiyatlandırması analizinde kayda değer bir önemdedir. Bundan dolayı, gayrimaddi varlıklara dair hakların transferinin niteliğinin belirlenmesinde, devir alan tarafın, transfer edilen gayrimaddi varlıkların ileri aşama Ar-Ge amaçlı kullanım hakkını da elde edip

etmediğinin dikkate alınması önemlidir. İlişkisiz işletmeler arasındaki işlemlerde, devredenlerin/lisans verenlerin, lisansa konu gayrimaddi varlığın değerini artırıcı geliştirmelerle ilgili olarak sağlanacak tüm hakları kendi uhdelerinde tuttukları anlaşmalar gözlemlenmektedir. İlişkisiz işletmeler arasında, devralanların/lisans alanların, herhangi bir değer artırıcı geliştirmeyle ilgili olarak sağlanacak hakları, lisans anlaşmasının süresi boyunca veya daimi olarak kendi uhdelerinde tuttukları işlemler de gözlemlenmektedir. Transfer edilen gayrimaddi varlığın daha fazla geliştirilmesi veya devreden ve devralan tarafların bu geliştirmeden ekonomik menfaat sağlama olanakları üzerindeki herhangi bir sınırlandırmanın niteliği, transfer edilen hakların değerini ve diğer tüm yönleriyle özdeş veya yakın bir şekilde karşılaştırılabilir olan gayrimaddi varlıkların söz konusu olduğu iki işlemin karşılaştırılabilirliğini etkileyebilecektir. Bu sınırlandırmaların, hem yazılı anlaşmanın hükümleri, hem de etkilenen tarafların fiiliyattaki icraatları ışığında değerlendirilmesi gerekir.

6.91 Gayrimaddi varlıkların veya gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların transferlerini içeren işlemlerin spesifik niteliklerinin, transfer edilen herhangi bir gayrimaddi varlığın niteliğinin ve bu gayrimaddi varlıkların kullanımına yönelik transfer işleminin hükümleriyle öngörülen herhangi bir sınırlandırmanın niteliğinin belirlenmesinde, I. Bölüm Kısım D.1.1. kapsamında yer verilen hükümler uygulanır. Örneğin, lisanslamanın münhasırlık içermediği ve sınırlı süreli olduğuna ilişkin yazılı bir belirlemeye, eğer bu belirleme tarafların fiili davranışları ile uyumlu değilse, vergi idaresince itibar edilmesine gerek yoktur. Bu Bölümün ekinde yer alan Örnek 18, bu paragraftaki hükümlerin uygulamasını göstermektedir.

C.1.2. Gayrimaddi varlık kombinasyonlarının transferi

6.92 Gayrimaddi varlıklar (gayrimaddi varlıkların içerdiği sınırlı haklar dâhil) tek başlarına veya diğer gayrimaddi varlıklarla kombinasyon halinde transfer edilebilir. Gayrimaddi varlıkların kombinasyon halinde transferinin söz konusu olduğu işlemler değerlendirilirken, çoğu kez birbiriyle bağlantılı iki mesele ortaya çıkmaktadır.

6.93 Bu meselelerden birincisi, farklı gayrimaddi varlıklar arasındaki etkileşimin niteliği ve ekonomik sonuçlarıyla ilgilidir. Bazı gayrimaddi varlıklar, diğer gayrimaddi varlıklarla bütünleşik halde bulunduklarında, tek başlarına dikkate alındıkları duruma göre daha değerli olabilmektedirler. Bundan dolayı kombinasyon halinde transfer edilen gayrimaddi varlıklar arasındaki hukuki ve ekonomik etkileşimin niteliğinin belirlenmesi önemlidir.

6.94 Örneğin ilaç sektörüyle ilgili bir ürün, çoğu kez üç veya daha fazla türdeki gayrimaddi varlıkla ilişkili olacaktır. Ürünün etken maddesi bir veya daha fazla patent ile korunabilmektedir. Ürün ayrıca bir takım deneme süreçlerinden geçirilecek ve test sonuçlarına göre düzenleyici idari makamlar, ürünün belirli coğrafi alanda pazarlanması ve belirli onaylanmış endikasyonlar için kullanılması iznini verebileceklerdir. Ürün belirli bir ticari marka altında pazarlanabilecektir. Söz konusu bu gayrimaddi varlıklar bütünleşik vaziyette son derece değerli olabilecektir. Ayrıştırılmış bir durumda, bu gayrimaddi varlıkların biri ya da birkaçı çok daha az değerli olabilecektir. Örneğin ticari marka, patent ve idari pazarlama onayı olmaksızın, tek başına sınırlı bir değere sahip olabilecektir; zira ürün pazarlama onayı olmadan satılamayacak ve patent olmaksızın da jenerik ürün imal eden rakipler pazardan dışlanamayacaktır. Benzer şekilde, patentin değeri, idari pazarlama onayı bir kez alındıktan sonra, bu onayın bulunmadığı duruma nazaran daha fazla olabilecektir. Bundan dolayı, söz konusu her bir sınıf gayrimaddi varlık arasındaki etkileşim, gayrimaddi varlıkların korunmasıyla ilgili olarak hangi taraflarca işlevlerin görüldüğü, risklerin taşındığı ve maliyetlerin yüklenildiği hususuyla birlikte, gayrimaddi varlıkların transferine ilişkin bir transfer fiyatlandırması analizinin yapılmasında çok önemlidir. Kullanılan gayrimaddi varlıklara ilişkin farklı ilişkili işletmelerce haklara sahip olunduğu durumlarda, değer yaratılmasına göreceli katkıların dikkate alınması önemlidir.

6.95 Bağlantılı bir ikinci husus, belirli bir işlemle transfer edilen gayrimaddi varlıkların tümünün belirlendiğinden emin olunmasının önemine ilişkindir. Örneğin, gayrimaddi varlıklar birbiriyleo derece iç içe geçmiş olabilirler ki, teknik olarak bunlardan birinin transfer edilmesinin, diğeri transfer edilmedikçe mümkün olmayacağı bir durum söz konusu olabilir. Çoğu kez, bir gayrimaddi varlığın transfer edilmesinin, diğer gayrimaddi varlıkların da zorunlu olarak transfer edilmesini gerekli kılacağı bir durum söz konusu olacaktır. Bu tür olaylarda, I. Bölüm Kısım D.1 kapsamındaki ilkeler uygulanarak, bir gayrimaddi varlık transferinin sonucunda devralan tarafa sunulan gayrimaddi varlıkların tümünün belirlenmesi önemlidir. Örneğin, bir lisans anlaşması altında ticari marka kullanım hakkının devri aynı zamanda lisans verenin şerefiye olarak atıf yapılan ticari markayla bağlantılı itibar değerinin de lisanslanması anlamına gelecektir. Gerekli olan lisans ücreti hem ticari markayı hem de ona ilişkin itibar değerini hesaba katmalıdır. Bu Bölüm ekinde yer alan Örnek 20, bu paragraftaki ilkelerin uygulamasını göstermektedir.

6.96 Mükelleflerin veya vergi idarelerinin esasen teknik olarak ayrıştırılması mümkün olmayabilecek olan gayrimaddi varlıkları, karşılaştırılabilir şartlarda ilişkisiz işletmelerin yapmayacağı şekilde yapay olarak

ayrıştırmak isteyebilecekleri durumların belirlenmesi de önemlidir. Örneğin, ticari markaların veya ticari isimlerin olgusal olarak bunlarla bağlantılı olan şerefiye veya itibar değerinden yapay olarak ayrıştırma girişimleri belirlenmeli ve iyi analiz edilmelidir. Bu Bölüm ekinde yer alan Örnek 21, bu paragraftaki ilkelerin uygulamasını göstermektedir.

6.97 Kabul edilmelidir ki, belirli bir işlemdeki transfer edilen bütün gayrimaddi varlıkların belirlenmesi süreci, yazılı anlaşmalar ve tarafların fiili davranışları referans alınarak, I. Bölüm Kısım D.1 de yer alan ilkeler uygulanarak gerçekleştirilen fiili işlemlerin belirlenmesine ilişkin bir çalışmadır.

C.1.3. Diğer ticari işlemlerle kombinasyon oluşturan gayrimaddi varlıkların veya bunların içerdiği hakların transferi

6.98 Bazı durumlarda gayrimaddi varlıklar veya gayrimaddi varlıklara ilişkin haklar, maddi işletme varlıklarıyla veya hizmetlerle bütünleşik bir şekilde transfer edilebilmektedir. Bu tip durumlarda gayrimaddi varlıkların gerçekten ilgili işlemle bağlantılı olarak transfer edilip edilmediğinin belirlenmesi önemlidir. Aynı zamanda, belirli bir işlemle bağlantılı olarak transfer edilen gayrimaddi varlıkların tamamının belirlenmesi ve transfer fiyatlandırması analizinde hesaba katılması da önemlidir. Bu Bölümün ekinde yer alan Örnek 23 - 25, bu paragraftaki ilkelerin uygulamasını göstermektedir.

6.99 Bazı durumlarda, transfer fiyatlandırması analizinin yapılması amacıyla, gayrimaddi varlıkların veya gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların transferinin, maddi mallar ve hizmetleri içeren işlemlerden ayrıştırılması hem olanaklı ve hem de uygun olabilmektedir. Bu durumlarda, bir paket şeklindeki sözleşmenin fiyatı, işlemin her bir unsurunun emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu olduğunun doğrulanması için ayrıştırılmalıdır. Diğer bazı durumlardaysa, işlemler, gayrimaddi varlık veya gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların transferi işlemini, maddi mal ve hizmet işlemlerinden ayrıştırılmasını güçleştirecek şekilde birbiriyle çok yakından ilişkili olabilmektedir. Güvenilir emsallerin mevcudiyeti, işlemlerin bir araya getirilmesi veya ayrıştırılması gerekip gerekmediğinin belirlenmesinde önemli bir etmen olacaktır. Mevcut emsallerin, işlemler arasındaki etkileşimin kesin olarak değerlendirilmesine izin verip vermediğinin belirlenmesi özellikle önemlidir.

6.100 Gayrimaddi varlıkların veya gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların transferini içeren işlemlerin, diğer işlemlerle bütünleşik olabildiği bir durum, franchise anlaşmalarıdır. Bu tür bir anlaşmada, ÇUİ grubunun bir üyesi, tek bir ücret karşılığında ilişkili bir işletmeye bir hizmet ve gayrimaddi varlık

kombinasyonu sunmayı kabul edebilmektedir. Söz konusu anlaşma ile sunulan hizmetler ve gayrimaddi varlıklar, hizmet/gayrimaddi varlık paketinin bütünü için güvenilir emsaller belirlenemeyebilecek kadar özgün olduğunda; birbirinden bağımsız transfer fiyatlandırması değerlendirmeleri için, hizmet ve gayrimaddi varlık paketinin çeşitli parçalara ayrıştırılması gerekli olabilecektir. Bununla birlikte akıllarda tutulmalıdır ki, çeşitli hizmetler ve gayrimaddi varlıklar arasındaki etkileşim bunların her ikisinin de değerini artırabilecektir.

6.101 Diğer bazı durumlarda, hizmetin sunulması ve bir veya daha fazla gayrimaddi varlığın transfer edilmesi o kadar iç içe geçmiş olabilir ki, işlemlerin transfer fiyatlandırması analizi amacıyla ayrıştırılması hiç de kolay olmayabilir. Örneğin, yazımlar üzerindeki bazı hakların transferi, yazılımın periyodik olarak güncellenmesi yükümlülüğü dâhil olmak üzere devreden tarafından yüklenilen yazılımın mevcut devamlılığının sağlanması hizmeti ile bütünleşik olabilecektir. Hizmetler ile gayrimaddi varlık transferleri iç içe geçtiklerinde, emsallere uygun bedelin bütünleşik olarak belirlenmesi zorunlu olabilmektedir.

6.102 Özellikle vurgulamak gerekirse, işlemlerin; ürünlerin veya hizmetlerin arz edilmesi şeklinde, gayrimaddi varlıkların transfer edilmesi şeklinde veya bunların her ikisinin bir kombinasyonu şeklinde nitelendirilmesi, belirli bir transfer fiyatlandırması yönteminin uygulanmasını zorunlu kılmamaktadır. Örneğin, maliyet artı yöntemi bütün hizmet işlemleri için uygun olmayacağı gibi, gayrimaddi varlıklarla ilgili bütün işlemler, karmaşık değerleme yöntemlerinin veya bir kâr bölüşüm yönteminin uygulanmasını gerektirmeyebilecektir. Herbir hususi vakaya ilişkin olgular ve gerekli işlev analizinin sonuçları; olaya en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçiminin yanısıra, transfer fiyatlandırması açısından işlemlerin ne şekilde bir araya getirileceği, nitelendirileceği ve analiz edileceği hususlarında da yol gösterici olacaktır. Nihai amaç, karşılaştırılabilir işlemlerde ilişkisiz işletmeler arasında oluşturulabilecek olan fiyatların ve diğer koşulların belirlenmesidir.

6.103 İlave olarak vurgulanması gerekir ki, işlemlerin bir arada mı yoksa ayrı ayrı mı analiz edileceği genellikle, fiiliyattaki işlemlerin, yazılı anlaşmalar ve tarafların fiili davranışları referans alınarak belirlenmesine bağlı olduğudur. Fiilen yüklenilen işlemlere ilişkin belirlemeler, söz konusu vakaya uygulanacak en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin belirlenmesi sürecindeki zorunlu unsurlardan birini oluşturmaktadır.

C.2. Gayrimaddi varlıkların ürün satışı ve hizmet ifasıyla bağlantılı olarak kullanıldığı işlemler

6.104 Gayrimaddi varlıklar; gayrimaddi varlıklar veya gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların transferinin söz konusu olmadığı kontrollü işlemlerle bağlantılı durumlarda da kullanılabilmektedir. Örneğin gayrimaddi varlıklar; kontrollü işlemin taraflarından biri veya her ikisince, bir ilişkili işletmeye satılan ürünlerin imalatı, ilişkili kişiden satın alınan malların pazarlanması veya bir ilişkili kişi adına hizmet sunulmasıyla bağlantılı olarak kullanılabilmektedir. Bu şekildeki işlemlerin niteliği açık bir şekilde belirlenmeli ve böyle bir kontrol edilen işlemle bağlantılı olarak taraflarca kullanılan gayrimaddi varlıkların tümünün mevcudiyeti ortaya konulmalı ve bunlar karşılaştırılabilirlik analizinde, söz konusu işlem için en uygun transfer fiyatlandırması yöntemi uygulamasının seçiminde ve test edilen tarafın belirlenmesinde hesaba katılmalıdır. Malların satılması ve hizmet ifasıyla bağlantılı olarak gayrimaddi varlıkların kullanılmasına ilişkin işlemlerin emsallere uygunluk koşullarının belirlenmesiyle ilgili ilave kılavuz açıklamalara, bu Bölümün D.1 ve D.4 Kısımlarında yer verilmiştir.

6.105 Mal satışıyla bağlantılı kontrol edilen bir işlemin taraflarından birince gayrimaddi varlık kullanımının dikkate alınması gerekliliği aşağıdaki örnek yardımıyla gösterilebilir. Bir otomobil imalatçısının ilişkili bir dağıtımcıya sattığı otomobillerin imalatında değerli tescilli patentlerini kullandığı kabul edilsin. Varsayılsın ki, patentler araçların değerine çok önemli bir katkıda bulunmaktadır. Patentler ve bunların değere katkısı ortaya konulmalı ve araçların imalatçı tarafından ilişkili dağıtımcılara satılmasıyla ilgili işlemin karşılaştırılabilirlik analizinde, işleme en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçilmesinde ve test edilecek tarafın belirlenmesinde hesaba katılmalıdır. Bununla birlikte, araçları satın alan ilişkili dağıtımcılar imalatçının patentleri üzerinde herhangi bir hak elde etmemektedirler. Bu durumda; patentler imalatta kullanılmakta, arabaların değerini etkileyebilmekte ancak patentlerin kendisi transfer edilmemektedir.

6.106 Kontrollü işlemlerle bağlantılı olarak kullanılan gayrimaddi varlıklarla ilgili bir başka örnek olarak; bir sondaj şirketinin, değerli jeolojik veriler ve analizler ile gelişmiş arama yazılımları ve teknik bilgi satın aldığı veya bunları kendisinin geliştirdiği kabul edilsin. İlave olarak, söz konusu işletmenin, ilgili gayrimaddi varlıkları, ilişkili işletmesine sunduğu arama hizmetinde kullandığı varsayılmaktadır. Bu gayrimaddi varlıklar ortaya konulmalı ve sondaj şirketi ile ilişkili işletmesi arasındaki hizmet işlemlerinin karşılaştırılabilirlik

analizinde, işlemle ilgili en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçilmesinde ve test edilecek tarafın belirlenmesinde hesaba katılmalıdır. İlişkili işletmesinin, sondaj şirketinin gayrimaddi varlıkları üzerinde herhangi bir hak elde etmediği kabul edildiğinde, gayrimaddi varlıklar sadece hizmet sunumunda kullanılmış olmakta ve hizmetin değerini etkileyebilmekte ancak transfer edilmemektedir.

D. Gayrimaddi varlıklara ilişkin vakalarda emsallere uygunluk koşullarının belirlenmesine yönelik ilave açıklamalar

6.107 Gayrimaddi varlıklarla ilgili işlemler, asıl itabariyle de bu işlemlerin içerdiği gayrimaddi varlıklar ve hangi işletme veya işletmelerin bu gayrimaddi varlıkların yasal sahibi oldukları ile bunların değerine katkı yaptıkları belirlendikten sonra, ilgili işlemlerin emsallere uygunluk koşullarının belirlenmesinin mümkün hale gelmesi beklenir. gayrimaddi varlıklarla ilgili işlemler için emsallere uygunluk koşullarının belirlenmesinde, Rehberin I–III. Bölümlerinde yer alan ilkeler uygulanmalıdır. Özellikle, 3.4 no'lu paragrafta önerilen dokuz adım süreci, gayrimaddi varlıklarla ilgili işlemler için emsallere uygunluk koşullarının belirlenmesine yardımcı olabilecektir. 3.4 no'lu paragrafta açıklanan süreç altında karşılaştırılabilirlik analizinin yapılmasına yönelik III. Bölümde yer alan ilkelerin uygulanmasına ilişkin olarak, bu Bölümün A, B ve C Kısımlarında yer alan ilkelerin dikkate alınması önem arz eder.

6.108 Bununla birlikte, I – III. Bölümlerde yer alan ilkelerin, gayrimaddi varlıklarla ilgili kontrollü işlemlere uygulanması, bazı durumlarda zor olabilmektedir. Gayrimaddi varlıklar, emsallerin araştırılmasını karmaşıklaştıran ve bazı durumlarda da işlem anında fiyatlandırmanın tespitini zorlaştıran birtakım özel niteliklere sahip olabilirler. İlave olarak, tamamıyla kabul edilebilir ticari nedenlerle, ilişkili işletmeler kendi aralarındaki ilişki nedeniyle gayrimaddi varlık içeren bir işlemi ilişkisiz işletmelerin tasvip etmeyecekleri şekilde yapılandırabileceklerdir. Bkz. 1.11 no'lu paragraf. Gayrimaddi varlıkların kullanılması veya transfer edilmesi; karşılaştırılabilirliğe, transfer fiyatlandırması yönteminin seçimine ve işlem için emsallere uygunluk koşullarının belirlenmesine ilişkin olaraküstesinden gelinmesi güç sorunlar ortaya çıkarabilir. Burada Kısım D kapsamında, gayrimaddi varlıklarla ilgili kontrollü işlemler için emsallere uygunluk koşullarının belirlenmesinde I–III. Bölümlerde yer alan ilkelerin uygulanmasına yönelik ilave kılavuz açıklamalara yer verilmektedir.

6.109 Kısım D.1, gayrimaddi varlıklarla ilgili bütün işlemlere yönelik genel nitelikli ilave ilkeler sunmaktadır. Kısım D.2, gayrimaddi varlıkların veya

gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların transferine konu işlemlerle özel olarak bağlantılı ilave ilkeleri sunmaktadır. Kısım D.3, değeri transfer anında oldukça belirsiz olan gayrimaddi varlıkların veya gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların transferiyle bağlantılı ilave ilkeleri sunmaktadır. Kısım D.4, değerlemesi güç olan gayrimaddi varlıkların fiyatlamasına yönelik bir yaklaşımı sunmaktadır. Kısım D.5, gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların transferi söz konusu olmaksızın, gayrimaddi varlıkların mal satışı veya hizmet sunulmasıyla bağlantılı olarak kullan(dır)ıldığı işlemlere uygulanabilir ilave ilkeleri sunmaktadır.

D.1. Gayrimaddi varlıklarla ilgili işlemlere uygulanabilir genel ilkeler

6.110 I. Bölüm Kısım D ve III. Bölüm, bir karşılaştırılabilirlik analizinin yapılmasında dikkate alınması gereken ilkeleri ve takibi önerilen bir süreci içermektedir. Rehberin sözü edilen kısımlarında açıklanan ilkeler, gayrimaddi varlıkları içeren bütün kontrollü işlemlere uygulanır.

6.111 Gayrimaddi varlıkları içeren bir işlemle ilgili karşılaştırılabilirlik analizinin içeriğine ve sürecine ilişkin Rehberdeki ilkelerin uygulanmasında; transfer fiyatlandırması analizinin, işlemin her iki tarafının da gerçekçi bir şekilde sahip olduğu diğer seçenekleri dikkate alması zorunludur.

6.112 Tarafların gerçekçi bir şekilde sahip oldukları seçenekler değerlendirilirken, işlemdeki her bir tarafın işleme bakış açılarının dikkate alınması gerekir. Bir işlemin taraflarından sadece birine yoğunlaşan bir karşılaştırılabilirlik analizi, genellikle gayrimaddi varlıkları içeren bir işlemin değerlendirilmesi için yeterli zemini sağlamayacaktır (nihai olarak tek taraflı bir transfer fiyatlandırması yönteminin belirlendiği durumlar dâhil).

6.113 Bir işlemin karşılaştırılabilirlik analizinin yapılmasında her iki tarafın bakış açısının da hesaba katılması önemliyse de, taraflardan birinin özel ticari durumu, diğer tarafın gerçekçi bir şekilde sahip olduğu seçeneklerin sunacağının aksine bir sonucu dikte etmek üzere kullanılmamalıdır. Örneğin devreden tarafın, sahip olduğu gayrimaddi varlığa ilişkin tüm veya bir kısım haklarının transferinde uygulanacak fiyatın, kendisine diğer gerçekçi seçeneklerin (transferin hiç yapılmaması dâhil olmak üzere) sunduğundan, devralan ilişkili işletmenin transfer edilen gayrimaddi varlığı etkin bir şekilde kullanmaktan yoksun olmasından kaynaklanan nedenlerle daha az avantajlı olmasını kabul etmesi beklenmeyecektir. Benzer şekilde devralan tarafın, bir ya da daha fazla gayrimaddi varlığa ilişkin hakların transferi için, söz konusu hakların ticari

işlerinde kullanımı kapsamında kazanç elde etme beklentisini olanaksız kılacak bir fiyatı kabul etmesi beklenmemelidir. Böyle bir sonuç devralan taraf için, gerçekçi bir şekilde sahip olduğu gayrimaddi varlık transferi işlemine hiç girişmeme seçeneğine göre daha az avantajlı olacaktır.

6.114 Gayrimaddi varlıklarla ilgili işlemlerde, işlemin her bir tarafının sahip olduğu gerçekçi seçenekleri ile uyumlu bir fiyatın belirlenmesi çoğu kez mümkün olabilecektir. Sözü edilen fiyatların varlığı, ÇUİ gruplarının kaynak tahsisini optimize etmek istedikleri varsayımı ile uyumludur. Devreden tarafın kendi gerçekçi seçenekleri kapsamında kabul edebileceği en düşük fiyatın, devralan tarafın kendi gerçekçi seçenekleri kapsamında kabul edebileceği en yüksek fiyatı aştığı durumlar ortaya çıktığında; I. Bölüm Kısım D.2 de yer alan itibar etmeme kriteri altında, işlemin kabul edilip edilmemesi ya da işlemin koşullarının düzeltilmesi gerekip gerekmediği hususunun değerlendirilmesi gerekebilecektir. Benzer şekilde, gayrimaddi varlığın mevcut kullanımının veya önerilen gerçekçi bir seçeneğin (gayrimaddi varlığın alternatif kullanımı gibi) kaynak tahsisini optimize etmediği iddialarına konu durumlar ortaya çıktığında, söz konusu iddiaların olayın gerçek mahiyet ve koşulları ile uyumlu olup olmadığının değerlendirilmesi gerekebilecektir. Bu tartışma, gayrimaddi varlıklarla ilgili fiili işlemin kesin bir çerçevesinin çizilmesinde bütün kaydadeğer olgu ve koşulların hesaba katılmasının önemini vurgulamaktadır.

D.2. Gayrimaddi varlıkların veya gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların transferine yönelik ilave ilkeler

6.115 Bu Kısımda, ilişkili işletmeler arasında gayrimaddi varlıkların veya bunların içerdiği hakların transferiyle bağlantılı olarak ortaya çıkan özel sorunlara yönelik ilave ilkeler sunulmaktadır. Söz konusu işlemler, gayrimaddi varlıkların satılması yanında, satışla ekonomik açıdan özdeş olan işlemleri de kapsayabilmektedir. Bu işlemler aynı zamanda bir ya da daha fazla gayrimaddi varlığa ilişkin hakların lisanslanmasını veya lisanslamaya benzer işlemleri de içerebilecektir. Bu Kısımda, gayrimaddi varlıkların transferlerine transfer fiyatlandırmasının yaklaşımına ilişkin kapsamlı ilkelerin sunulması amaçlanmamıştır. Bunun yerine bu Kısım, I–III. Bölümlerdeki zaten uygulanabilir olan genel ilkeleri ve bu Bölümdeki Kısım A, B, C ve D.1 de yer verilen açıklamaları, gayrimaddi varlıkların veya bunların içerdiği hakların transferleri bağlamında söz konusu transferler kapsamında sık karşılaşılan bazı özellikli hususlarda rehberlik sunmak yoluyla desteklemektedir.

D.2.1. Gayrimaddi varlıkların veya gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların karşılaştırılabilirliği

6.116 I–III. Bölümlerde yer alan ilkelerin, gayrimaddi varlıkların veya gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların transferine konu işlemlere uygulanmasında, akılda tutulması gereken husus, gayrimaddi varlıkların genellikle kendine özgü karakterlerinin bulunduğu ve bunun sonucu olarak da çok farklılaşabilecek gelir üretme ve gelecekte fayda yaratma potansiyeline sahip olduklarıdır. Bundan dolayı, gayrimaddi varlık transferiyle ilgili bir karşılaştırılabilirlik analizinde, gayrimaddi varlıkların kendine has özelliklerinin hesaba katılması önemlidir. Bu durum, KFY'nin en uygun transfer fiyatlandırması yöntemi olarak kabul edildiği durumda özellikle önemli olmakla birlikte, emsallere dayanan diğer yöntemlerin uygulanmasında da önemlidir. Bir işletmeye pazarda kendine has rekabet avantajı sağlayan gayrimaddi varlıkların veya gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların transferine konu bir olayda, ileri sürülen emsal gayrimaddi varlıklar veya işlemler dikkatle gözden geçirilmelidir. Potansiyel emsallerin, fiili olarak, benzer kâr potansiyelini gösterip göstermediğinin değerlendirilmesi önemlidir.

6.117 Gayrimaddi varlıkların, aşağıda açıklanan bazı özel nitelikleri, gayrimaddi varlıkların veya bunların içerdiği hakların transferiyle ilgili karşılaştırılabilirlik analizinde önemli olabilmektedirler. Aşağıdaki liste ayrıntılı olmayıp, olayın özelliğine göre ilave veya farklı etmenlerin dikkate alınması, karşılaştırılabilirlik analizinin zorunlu bir parçası olabilecektir.

D.2.1.1. Münhasırlık

6.118 Gayrimaddi varlıkların veya bunların içerdiği hakların transferiyle ilgili belirli bir işlemde, gayrimaddi varlıkların içerdiği hakların münhasır olması veya olmaması önemli bir karşılaştırılabilirlik unsuru olabilecektir. Bazı gayrimaddi varlıklar, gayrimaddi varlığın hukuki sahibi olan tarafa, diğer kişileri gayrimaddi varlık kullanımından yoksun bırakma olanağı sağlamaktadır. Örneğin bir patent, belirli bir zaman dilimi boyunca patent ile kapsanan yeniliğin kullanım hakkını münhasıran sağlamaktadır. Gayrimaddi varlıkla ilgili hakları kontrol eden bir taraf, diğer işletmeleri pazarın dışında tutabiliyorsa veya pazar avantajı sağlayacak şekilde gayrimaddi varlıkların diğer işletmelerce kullanımını engelleyebiliyorsa, söz konusu taraf yüksek düzeyli bir piyasa gücü veya etkisinden faydalanabilecektir. Buna karşın gayrimaddi varlıklarla ilgili haklara münhasırlık içermeyen bir şekilde sahip olan bir işletme, bütün rakiplerini pazarın dışına itmeye muktedir olmayacak ve genellikle de aynı ölçüde piyasa gücü veya etkisine sahip olmayacaktır. Buna göre, gayrimaddi varlıkların veya gayrimaddi

varlıklara ilişkin hakların münhasırlık içeren veya münhasırlık içermeyen nitelikleri karşılaştırılabilirlik analiziyle bağlantılı olarak dikkate alınmalıdır.

D.2.1.2. Yasal korumanın kapsamı ve süresi

6.119 Belirli bir transfer işlemiyle bağlantılı gayrimaddi varlıkların yasal korumalarının kapsamı ve süresi önemli bir karşılaştırılabilirlik unsuru olabilmektedir. Bazı gayrimaddi varlıklarla bağlantılı yasal koruma, rakiplerin belirli bir pazara girmesini engelleyebilecektir. Teknik bilgi ve ticari sırlar gibi diğer bazı gayrimaddi varlıklar için sağlanan yasal korumanın niteliği farklı olabilecek ve bunlara sağlanan koruma o derece güçlü ve uzun süreli olmayabilecektir. Sınırlı bir faydalı ömre sahip olan gayrimaddi varlıklar için sağlanan yasal korumanın süresi, bu süre bir işlemin taraflarının gayrimaddi varlığın kullan(dır)ımından gelecekte elde edilecek menfaatle bağlantılı beklentilerini etkileyeceğinden önemli olabilecektir. Örneğin, diğer yönleriyle karşılaştırılabilir olan iki patentten birinin süresi yılsonunda, diğerinin on yıl sonra dolacaksa, bu patentler aynı değere sahip olmayacaklardır.

D.2.1.3. Coğrafi kapsama alanı

6.120 Gayrimaddi varlıkların veya gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların kapsadığı coğrafi alan, dikkate alınacak önemli bir karşılaştırılabilirlik unsurudur. Gayrimaddi varlıklar için global ölçekte verilen haklar; ürünün, gayrimaddi varlığın ve pazarın niteliğine bağlı olarak bir veya birkaç ülke için verilen sınırlı haklara göre daha değerli olabilecektir.

D.2.1.4. Faydalı ömür

6.121 Çoğu gayrimaddi varlık sınırlı bir faydalı ömre sahiptir. Yukarıda belirtildiği üzere belirli bir gayrimaddi varlığın faydalı ömrü, gayrimaddi varlığı destekleyen yasal korumanın niteliğinden veya süresinden etkilenebilmektedir. Bazı gayrimaddi varlıkların faydalı ömrü, endüstrideki teknolojik değişimlerin derecesinden ve yeni ve potansiyel olarak daha üstün olan ürünlerin geliştirilmesinden etkilenebilmektedir. Bazı durumlarda, belirli gayrimaddi varlıkların faydalı ömürlerinin uzatılması da mümkün olabilmektedir.

6.122 Bundan dolayı, bir karşılaştırılabilirlik analizinin yapılmasında, söz konusu gayrimaddi varlıkların beklenen faydalı ömürlerinin dikkate alınması önemlidir. Genellikle, diğer şartlar eşit olduğunda, daha uzun bir süre pazar avantajı sağlaması beklenen gayrimaddi varlıklar, söz konusu avantajları daha kısa bir süre için sağlayan benzer gayrimaddi varlıklardan daha değerli olacaktır. Gayrimaddi varlıkların faydalı ömrünü değerlendirirken, gayrimaddi varlıktan

elde edilen yararı göz önünde bulundurmak da önemlidir. Devam eden Ar-Ge faaliyetleri için bir zemin oluşturan bir gayrimaddi varlığın faydalı ömrü, söz konusu gayrimaddi varlığa bağlı mevcut jenerasyon ürün hattının ticari ömrünün ötesine geçebilir.

D.2.1.5. Geliştirme evresi

6.123 Karşılaştırılabilirlik analizi yapılırken, belirli gayrimaddi varlıkların içinde bulunduğu geliştirilme evresinin dikkate alınması önemli olabilmektedir. Bir gayrimaddi varlığın, ticari potansiyeli olan ürünleri destekleyeceği tam olarak ortaya çıkmadan önce kontrol edilen bir işlemle transfer edilmesi sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Yaygın bir örnek ilaç endüstrisinde görülmekte olup burada kimyasal bileşimler patentleştirilebilmekte ve patentler (veya patentlerin kullanım hakkı) kimyasal bileşimin belirli tıbbi durumların tedavisinde güvenli ve etkin olduğunun ilave araştırma, geliştirme ve test işlemleriyle ortaya çıkarılmasından önceki bir anda kontrollü işlemlerle transfer edilebilmektedir.

6.124 Genel bir kural olarak, ticari potansiyeli olduğu ortaya çıkmış ürünlerle bağlantılı gayrimaddi varlıklar, ticari potansiyeli henüz ortaya çıkmamış olan ürünlerle bağlantılı olması dışında karşılaştırılabilir olan diğer gayrimaddi varlıklardan daha değerlidir. Kısmen geliştirilmiş olan gayrimaddi varlıklarla bağlantılı karşılaştırılabilirlik analizinin yürütülmesinde, ileriki geliştirmelerin kayda değer gelecek ticari faydalara yol açabilme olasılığının değerlendirilmesi de önemlidir. Belirli şartlarda, ileriki geliştirmelerle bağlantılı risklerle ilgili endüstri verileri söz konusu değerlendirmenin yapılmasına yardımcı olabilecektir. Bununla birlikte, her bir olayın kendi özel koşulları daima dikkate alınmalıdır.

D.2.1.6. İyileştirme, gözden geçirme ve güncelleme hakları

6.125 Gayrimaddi varlıklarla ilgili bir karşılaştırılabilirlik analizinde çoğu zaman önemli olan bir unsur da, gayrimaddi varlığın gelecekteki iyileştirilmesi, revizyonu ve güncellenmesine ilişkin tarafların haklarıdır. Bazı endüstrilerde, gayrimaddi varlıkların geliştirilmesi ve iyileştirilmesinde sürekliliğin bulunmaması halinde, gayrimaddi varlıklar tarafından korunan ürünler göreceli olarak kısa bir süre içinde rekabet güçlerini kaybedebilecek veya bunların modaları geçebilecektir. Sonuç olarak, güncelleme ve iyileştirme erişimine sahip olunması, gayrimaddi varlıktan kısa dönemli bir avantaj sağlanması ve daha uzun bir dönem avantaj sağlanması arasındaki farkı yansıtabilecektir. Bundan dolayı, karşılaştırılabilirlik analizi için, sağlanan gayrimaddi varlıkların içerdiği belirli hakların, gayrimaddi varlıkların iyileştirilmesine, gözden geçirilmesine ve güncellenmesine erişimi içerip içermediğinin dikkate alınması zorunludur.

6.126 Karşılaştırılabilirlik analizinde çoğu kez önemli olan oldukça benzer bir sorun, gayrimaddi varlığı devralan tarafın, söz konusu gayrimaddi varlıkları, yeni ve iyileştirilmiş gayrimaddi varlıkların geliştirilmesiyle bağlantılı araştırmalarda doğrudan doğruya kullanma hakkını da elde edip etmediğine ilişkindir. Örneğin, yeni yazılımları geliştirme temelinde mevcut bir yazılım platformunun kullanım hakkının bulunması, yeni yazılımın geliştirilme süresini kısaltabilecek ve yeni ürün veya uygulamalarla piyasada ilk olunması ile mevcut rakip ürünler tarafından hâlihazırda doldurulmuş olan bir piyasaya girmek zorunda kalınması arasındaki farka yol açabilecektir. Bundan dolayı, gayrimaddi varlıklarla ilgili bir karşılaştırılabilirlik analizi, ürünlerin yeni ve iyileştirilmiş sürümlerinin geliştirilmesinde gayrimaddi varlıkların kullanılmasıyla ilgili tarafların haklarını dikkate almalıdır.

D.2.1.7. Gelecekteki fayda beklentisi

6.127 Yukarıda belirtilen her bir karşılaştırılabilirlik unsuru, tarafların söz konusu gayrimaddi varlıkların kullanımıyla ilgili bir işlemden gelecekte sağlayacakları menfaatle ilgili beklentileriyle bağlantılı bir sonuca sahiptir. Herhangi bir nedenle, bir gayrimaddi varlığın kullanımının beklenen faydası ile diğerinin kullanımının beklenen faydası arasında önemli bir farklılık bulunduğunda, güvenilir karşılaştırılabilirlik düzeltimi olmaksızın, söz konusu gayrimaddi varlıkların emsallere dayanan bir transfer fiyatlandırması analizini desteklemek üzere yeterli düzeyde karşılaştırılabilir olarak kabul edilmeleri oldukça güçtür. Özellikle, gayrimaddi varlıklara dayalı mevcut ürünlerin veya potansiyel ürünlerin, fiili ve potansiyel kârlılıklarının dikkate alınması önemlidir. Ürün ve hizmetlerin yüksek kârlılığı için zemin sağlayan gayrimaddi varlıkların, sadece endüstri ortalamasında kârlılık sağlanması bakımından ürün ve hizmetleri destekleyen gayrimaddi varlıklarla karşılaştırılabilir olmaları pek olası değildir. Kontrol edilen bir işlemin taraflarının, gayrimaddi varlıklardan gelecekte menfaat elde etme beklentisini etkileyen herhangi bir önemli etmen, karşılaştırılabilirlik analizinin yapılmasında hesaba katılmalıdır.

D.2.2. Gayrimaddi varlıkların veya gayrimaddi varlıklarına ilişkin hakların transferiyle ilgili vakalarda risklerin karşılaştırılması

6.128 Gayrimaddi varlıkların veya gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların transferinin söz konusu olduğu durumlarda bir karşılaştırılabilirlik analizi yapılırken, I. Bölüm Kısım D.1.2 de yer alan çatı içinde risklerin taraflar arasında paylaşımının analiz edilmesi de dâhil olmak üzere, transfer edilen gayrimaddi varlıktan gelecekte ekonomik menfaat elde etme olasılığıyla ilgili risklerin

mevcudiyetinin dikkate alınması zorunludur. Aşağıda belirtilen risk türleri, diğerleriyle birlikte, gayrimaddi varlıkların veya gayrimaddi varlık kombinasyonlarının transferinin ve gayrimaddi varlıkların kendilerinin karşılaştırılabilir olup olmadıklarının değerlendirilmesinde dikkate alınmalıdır.

- Gayrimaddi varlığın gelecekte geliştirilmesiyle bağlantılı riskler. Buna; gayrimaddi varlıkların ticari açıdan yaşayabilir ürünlerle bağlantılı olup olmadığına, gayrimaddi varlıkların gelecekte ticari açıdan yaşayabilir ürünleri destekleyebilip destekleyemeyeceğine, gelecekte zorunlu olarak yapılacak geliştirme ve test işlemlerinin beklenen maliyetlerine, bu geliştirme ve testlerin başarılı olma olasılığına ve benzer unsurlara ilişkin bir değerlendirme de dâhildir. Özellikle kısmen geliştirilmiş gayrimaddi varlıklarla ilgili durumlarda, geliştirme riskinin dikkate alınması özellikle önemli olmaktadır. Gayrimaddi varlıkların gelecekte geliştirilmesiyle bağlantılı riskler. Buna; gayrimaddi varlıkların ticari potansiyeli mevcut ürünlerle bağlantılı olup olmadığına, gayrimaddi varlıkların ticari potansiyeli mevcut ürünleri gelecekte destekleyebilip destekleyemeyeceğine, gelecekte zorunlu olarak yapılacak geliştirme ve test işlemlerinin beklenen maliyetlerine, bu geliştirme ve testlerin başarılı olma olasılığına ve benzer unsurlara ilişkin bir değerlendirme de dâhildir. Özellikle kısmen geliştirilmiş gayrimaddi varlıkların söz konusu olduğu durumlarda, geliştirme riskinin dikkate alınması özellikle önemli olmaktadır.

- Ürünlerin modasının geçmesi-eskimesi ve gayrimaddi varlıkların değerlerinin azalmasıyla bağlantılı riskler. Buna; analiz edilen gayrimaddi varlıkların ilgili olduğu ürünlerin piyasasını, rakiplerin gelecekte sunacağı ürün ve hizmetlerin önemli ölçüde aşındırma olasılığına ilişkin bir değerlendirme de dâhildir.

- Gayrimaddi varlıkla ilgili hakların ihlal edilmesiyle bağlantılı riskler. Buna; gayrimaddi varlıklarla bağlantılı ürünlerin, diğer kişilerin kendi sahip oldukları gayrimaddi hakları ihlal ettiğini başarılı bir şekilde iddia edebilme olasılığına ve böyle iddialar karşısında savunma yapılmasının olası maliyetlerine ilişkin bir değerlendirme dâhildir. Buna aynı zamanda; taklit ürünlerin ilgili pazarlardaki kârlılıkları aşındırabilme riskine ve sahtecilik olaylarının önemli hasar birikimine yol açabilme olasılığına yönelik de olmak üzere, gayrimaddi hakları elinde bulunduranın, başkalarının söz konusu hakları ihlal etmelerini başarılı bir şekilde engelleyebilme olasılığına ilişkin bir değerlendirme de dâhildir.

- Gayrimaddi varlıkların gelecekteki kullanımıyla bağlantılı ürün sorumluluğu ve benzeri riskler.

D.2.3. Gayrimaddi varlıkların veya gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların transferiyle ilgili karşılılaştırılabilirlik düzeltmeleri

6.129 3.47-3.54 no'lu paragraflar arasında yer alan karşılaştırılabilirlik düzeltmeleriyle ilgili ilkeler, gayrimaddi varlıkların veya gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların transferini içeren işlemlere de uygulanır. Gayrimaddi varlıklar arasındaki farklılıkların kayda değer ekonomik sonuçlarının bulunabileceğinin ve buna ilişkin güvenilir bir düzeltmenin zor olabileceğinin belirtilmesi önemlidir. Özellikle, karşılaştırılabilirlik düzeltmesine atfedilen tutarın, gayrimaddi varlığın tazminatının önemli bir kısmına karşılık geldiği durumlarda, özel olgulara bağlı olarak, düzeltme tutarının hesaplanmasının güvenilir olmadığına ve karşılaştırılan gayrimaddi varlıkların yapılan transfer fiyatlandırması analizini desteklemek üzere fiilen yeterli emsal niteliğinde olmadıklarına inanılması için nedenler söz konusu olabilecektir. Güvenilir bir karşılaştırılabilirlik düzeltmesi olanaklı olmadığında, karşılaştırılabilir gayrimaddi varlıkların veya emsal işlemlerin belirlenmesi gerekliliğine daha az bağımlı olan bir transfer fiyatlandırması yönteminin seçilmesi zorunlu olabilecektir.

D.2.4. Veri tabanlarından elde edilen emsallerin kullanılması

6.130 Karşılaştırılabilirlik ve karşılaştırılabilirlik düzeltmelerinin yapılma olanaklılığı, ticari veri tabanlarından elde edilen potansiyel karşılaştırılabilir gayrimaddi varlıkların ve ilgili royalti oranlarının veya özel olarak derlenen kamuya açık lisans veya benzeri anlaşmaların değerlendirilmesinde, özellikle önem arz etmektedir. III. Bölüm Kısım A.4.3.1 de yer alan ilkeler söz konusu kaynaklardan derlenen işlemlerin kullanışlılığının değerlendirilmesinde bütünüyle geçerlidir. Özellikle, ticari veri tabanlarından ve özel kaynaklardan derlenen kamuya açık verilerin, gayrimaddi varlıkların karşılaştırılabilirlik analizi yapılmasında önemli olabilecek spesifik özelliklerinin değerlendirilmesine izin verecek ölçüde detaylı olup olmadığının değerlendirilmesi önemlidir. Veri tabanlarından tespit edilen karşılaştırılabilir lisans anlaşmalarının değerlendirilmesinde, uygulanan metodoloji dâhil olamak üzere olayın özellikli olguları, 3.38 no'lu paragrafta yer alan ilkeler bağlamında dikkate alınmalıdır.

D.2.5. Gayrimaddi varlıkların veya gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların transferinde en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçilmesi

6.131 Olayın özelliğine en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçilmesiyle ilgili olarak Rehberde yer alan ilkeler, 2.1-2.12 no'lu paragraflar arasında açıklanmıştır. Bu ilkeler, gayrimaddi varlıkların veya gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların transferini içeren olaylara tam olarak uygulanır. Gayrimaddi varlıkların veya gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların transferine konu bir işlem için en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçilmesinde dikkatler; (i) ilgili gayrimaddi varlıkların niteliğine (ii) çoğu durumda karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin ve gayrimaddi varlıkların belirlenmesi güçlüğüne ve (iii) II. Bölümde açıklanan transfer fiyatlandırması yöntemlerinin bazılarının uygulama güçlüğüne verilmelidir. Aşağıda tartışılan hususlar, Rehber kapsamında transfer fiyatlandırması yöntemlerinin seçilmesinde özellikle önemlidir.

6.132 Gayrimaddi varlıkların veya gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların transfer edilmesiyle ilgili konulara 2.1-2.12 no'lu paragraflar arasında yer alan ilkelerin uygulanması sırasında, birbirinden farklı bir şekilde yapılandırılan işlemlerin de, benzer ekonomik sonuçlara yol açabileceğinin kabul edilmesi önemlidir. Örneğin, gayrimaddi varlıkların kullanıldığı bir hizmet sunumu, gayrimaddi varlık transferini (ya da gayrimaddi varlığa ilişkin hakların transferini) içeren bir işlemin ekonomik sonuçlarına çok benzer sonuçlara, gayrimaddi varlığın değerini karşı tarafa aktarmak suretiyle yol açabilecektir. Buna göre, gayrimaddi varlıkların veya gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların transferini içeren bir işlemle bağlantılı olarak en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçilmesinde, gelişi güzel yapılan bir adlandırma zemini üzerinde ilerlemek yerine, işlemin ekonomik sonuçlarının dikkate alınması daha önemlidir.

6.133 Bu Bölüm, gayrimaddi varlıkların veya gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların transfer edilmesine konu durumlarda, işlevleri gören taraflara sağlanan sınırlı bir getiri sonrasında kalan bütün bakiye kârın mutlaka gayrimaddi varlıkların sahibine tahsis edilmesi gerektiği şeklinde basit bir varsayımda bulunulmamasının önemli olduğunu açık biçimde ortaya koymaktadır. En uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçilmesi; ÇUİ'lerin global ticari operasyon süreçlerini ve transfer edilen gayrimaddi varlıkların, global ticari operasyonların kapsadığı diğer işlev, varlık ve risklerle ne şekilde etkileşim içinde olduğunu açık bir şekilde anlaşılır kılan işlev analizi zemininde yapılmalıdır. İşlev analizi,

yüklenilen riskler, pazarın kendine has özellikleri, lokasyon, iş stratejileri ve ÇUİ grup sinerjileri, vb. değer yaratılmasına katkı sağlayabilecek bütün unsurları belirlemelidir. Seçilen transfer fiyatlandırması yöntemi ve söz konusu yöntemle bağlantılı olarak karşılaştırılabilirlik analizi zemininde yapılacak herhangi bir düzeltme, sadece gayrimaddi varlıkları ve rutin işlevleri değil, aynı zamanda değer yaratılmasına önemli katkı yapan bütün unsurları hesaba katmalıdır.

6.134 Birden fazla transfer fiyatlandırması yönteminin kullanılmasına yönelik olarak 2.12, 3.58 ve 3.59 no'lu paragraflarda yer verilen ilkeler, gayrimaddi varlıkların veya gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların transferiyle ilgili meselelere de uygulanır.

6.135 3.9-3.12 ve 3.37 no'lu paragraflar, transfer fiyatlandırması analizi amacıyla farklı işlemlerin kümelendirilmesine yönelik ilkeleri sunmaktadır. Bu ilkeler, gayrimaddi varlıkların veya gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların transferine konu olaylar bakımından bütünüyle geçerli olup, bunlar bu Bölümde Kısım C de yer alan kılavuz açıklamalarla da desteklenmektedir. Elbette gayrimaddi varlıklar çoğu kez, diğer gayrimaddi varlıklarla veya mal satışına veya hizmetlerin görülmesine yönelik işlemlerle bütünleşik şekilde transfer edilebilmektedir. Bu durumlarda en güvenilir transfer fiyatlandırması analizinin, gerektiğinde analizin güvenilirliğinin artırılması bakımından, birbiriyle bağlantılı işlemleri toplu olarak dikkate alması yerinde olabilecektir.

D.2.6. Gayrimaddi varlıkların veya gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların transferiyle ilgili konulara yönelik transfer fiyatlandırması yöntemleri açısından ilave ilkeler

6.136 Bir ya da daha fazla gayrimaddi varlığın kontrol altında transferine ilişkin işleme konu durumlar için, özel olgulara bağlı olarak, II. Bölümde açıklanan beş OECD transfer fiyatlandırması yönteminden biri en uygun transfer fiyatlandırması yöntemini teşkil edebilecektir. Diğer alternatiflerin kullanılması da uygun olabilecektir.

6.137 Karşılaştırılabilirlik analizi, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerle ilgili güvenilir bilgileri belirlediğinde; gayrimaddi varlıkların veya gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların transferi için emsallere uygun bedeller, uygun ve güvenilir olabilecek bazı karşılaştırılabilirlik düzeltmelerinin yapılmasından sonra, söz konusu emsallere dayanarak belirlenebilir.

6.138 Bununla birlikte genellikle karşılaştırılabilirlik analizi (işlev analizi dâhil olmak üzere) gayrimaddi varlıkların veya gayrimaddi varlıklara ilişkin hakarın transferine konu meselelerde emsallere uygun bedelin veya diğer koşulların belirlenmesinde kullanılabilecek olan güvenilir karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin bulunmadığını ortaya çıkaracaktır. Bu durum, sorgulanan gayrimaddi varlıkların kendine has niteliklerinin bulunması veya kritik önemleri nedeniyle bunların sadece ilişkili işletmeler arasında transfer edilmeleri hallerinde ortaya çıkabilir. Aynı zamanda bu durum, karşılaştırılabilir potansiyel işlemlerle ilgili mevcut verilerin eksikliğinden veya diğer nedenlerden de kaynaklanabilmektedir. Güvenilir emsallerin bulunmamasına rağmen, kontrol edilen bir işlemin emsallere uygun bedelinin veya diğer şartlarının belirlenmesi genellikle mümkündür.

6.139 Güvenilir karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerle ilgili bilgilerin tespit edilemediği durumlarda, emsallere uygunluk ilkesi, karşılaştırılabilir koşullar altında kontrol dışı tarafların üzerinde anlaşabileceği fiyatın belirlenmesine yönelik bir başka yöntemin kullanılmasını gerektirmektedir. Söz konusu belirlemeler yapılırken, aşağıdakilerin dikkate alınması önemlidir:

- İşlemin taraflarının işlevleri, varlıkları ve riskleri,
- İşleme taraf olunmasının ticari gerekçelerinin,
- İşlemdeki her bir tarafın bakış açılarının ve gerçekçi bir şekilde sahip oldukları seçeneklerin,
- Özellikle gayrimaddi varlıklarla bağlantılı mevcut veya potansiyel ürün ve hizmetlerin göreceli kârlılıkları dâhil olmak üzere gayrimaddi varlıkların sağladığı rekabet avantajları,
  İşlemden beklenen gelecekteki ekonomik menfaatler,
- Yerel piyasaların özellikleri, lokasyon tasarrufları, kalifiye işgücü ve ÇUİ grup sinerjileri gibi diğer karşılaştırılabilirlik faktörleri.

6.140 Karşılaştırılabilir koşullar altındaki ilişkisiz işletmelerin üzerinde anlaşabilecekleri fiyatların ve diğer şartların belirlenmesinde, taraflar arasındaki ilişkinin sonucu olarak ortaya çıkan kontrollü işlemin kendine özgü yönlerinin dikkatlice belirlenmesi çoğu durumda önemli olmaktadır. İlişkili işletmelerin, kendi işlemlerini, ilişkisiz işletmelerinin yapabileceği ile tam olarak aynı şekilde yapılandırmaları zorunluluğu bulunmamaktadır. Bununla birlikte, ilişkili işletmelerce kullanılan işlemsel yapılar, ilişkisiz taraflar arasındaki işlemlerdeki gibi olmadığında; emsallere uygun olarak her bir taraf için tahakkuk edebilecek kârlılığın değerlendirilmesinde, bu yapıların kontrol dışı tarafların karşılaştırılabilir koşullar altında anlaşabileceği fiyatlar veya diğer koşullar üzerindeki etkisi hesaba katılmalıdır.

6.141 Belirli bir OECD transfer fiyatlandırması yöntemini gayrimaddi varlıkların veya gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların transferine konu durumlara uygularken dikkatli olunmalıdır. Yeniden satış fiyatı ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemi gibi tek taraflı yöntemler, gayrimaddi varlıkların doğrudan değerlemesinde genel itibariyle güvenilir yöntemler değildirler. Bazı durumlarda söz konusu mekanizmalar, ilgili yöntemlerin kullanılmasıyla bazı işlevlerin değerinin belirlenmesi ve gayrimaddi varlıkların bakiye değerinin elde edilmesi yoluyla gayrimaddi varlıkların dolaylı yoldan değerlemesinde kullanılabilecektir. Bununla birlikte, söz konusu yaklaşımlar uygulanırken 6.133 no'lu paragrafta yer alan ilkeler önemli hale gelmekte olup, gelir yaratılmasına katkı yapan tüm işlevler, riskler, varlıklar ve diğer etmenlerin uygun bir şekilde nitelendirildiğinden ve değerlendirildiğinden emin olmak için dikkat edilmelidir.

6.142 Gayrimaddi varlıkların değerlerinin, gayrimaddi varlık geliştirme maliyetlerine dayanarak hesaplanmasını öngeren bir transfer fiyatlandırması yönteminin kullanılması genellikle teşvik edilmemektedir. Gayrimaddi varlıklar bir kez geliştirildikten sonra, bunların geliştirme maliyetleri ile değerleri veya transfer fiyatları arasında nadiren bir korelasyon bulunur. Bundan dolayı, gayrimaddi varlık geliştirme maliyetlerini temel alan transfer fiyatlandırması yöntemlerinden kaçınılmalıdır.

6.143 Bununla birlikte bazı sınırlı durumlarda, gayrimaddi varlıkların yeniden üretilmesinin veya yerlerine yenilerinin konulmasının tahmini maliyetleri esasına dayanan transfer fiyatlandırması yöntemleri kullanılabilmektedir. Bu yaklaşımlar, bazen içsel işletme operasyonlarında (içsel yazılım sistemleri gibi) kullanılmak üzere geliştirilen ve özellikle kendine has ve değerli olmayan gayrimaddi varlıklarla bağlantılı uygulamalarda geçerliliğe sahip olabilmektedir. Ancak, işleme konu edilen gayrimaddi varlık pazarda satılan ürünlerle bağlantılıysa, bunların yerlerine yenilerinin konulmasının maliyetlerini temel alan değerleme yöntemleri ciddi karşılaştırılabilirlik sorunları ortaya çıkarmaktadır. Buradaki kaygılar kapsamında; gayrimaddi varlıkların geliştirilmesinin sonraya bırakılmasıyla bağlantılı gecikmenin, gayrimaddi varlıkların değerleri üzerindeki etkisinin değerlendirilmesi gerekir. Genellikle bir ürüne piyasada erken bir tarihte sahip olunmasının, kayda değer bir ilk hamle avantajı olabilecektir. Sonuç olarak, gelecek bir zaman diliminde geliştirilecek olan bir ürün (ve destekleyici gayrimaddi varlıklar), piyasada şu anda mevcut olan özdeş bir ürün (ve destekleyici gayrimaddi varlıklar) kadar değerli olmayacaktır. Bu durumda, gayrimaddi varlıkların yerlerine yenisinin konulmasının tahmin edilen maliyeti, transfer edilen mevcut bir gayrimaddi varlığın değerini geçerli bir şekilde temsil etmeyecektir. Benzer şekilde, bir gayrimaddi varlık hukuki koruma veya

münhasırlık özelliklerini taşıdığında; rakiplerin söz konusu gayrimaddi varlığı kullanmalarının engellenmesi olanağının değeri, gayrimaddi varlığın yerine yenisinin konulmasının maliyetine dayalı bir analizde gösterilmeyecektir. Maliyet esaslı değerlemeler, kısmen geliştirilmiş gayrimaddi varlıkların emsallere uygun bedelinin belirlenmesi için uygulandıklarında, genel olarak güvenilir değildirler.

6.144 Herhangi bir kontrollü işlemin doğru transfer fiyatının belirlenmesinde 2.10 no'lu paragrafta yer alan götürü yaklaşım kurallarının kullanımına ilişkin hükümler, gayrimaddi varlıkların kullanımı veya transfer edilmesine konu olaylar için de geçerlidir. Buna göre, götürü yaklaşım kuralı, özellikle de gayrimaddi varlıkların lisansını veren ve alan arasındaki gelir bölüşümü dâhil olmak üzere, bir fiyatın veya gelir paylaşımının emsallere uygun olduğuna delil olarak kullanılamaz.

6.145 KFY ve işleme dayalı kâr bölüşüm yöntemi, bir veya daha fazla gayrimaddi varlığın transfer edilmesini içeren durumlarda muhtemelen en kullanışlı olabilecek transfer fiyatlandırması yöntemleridir. Değerleme teknikleri faydalı araçlar olabilir. Transfer fiyatlandırması yöntemlerine ilişkin, gayrimaddi varlıkların transferiyle bağlantılı olarak büyük ihtimalle faydalı olabilecek destekleyeci ilave ilkeler aşağıda yer almaktadır.

D.2.6.1. KFY Uygulaması

6.146 Güvenilir karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin belirlenebildiği durumlarda, KFY, gayrimaddi varlıkların veya gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların transferinin emsallere uygunluk koşullarının belirlenmesinde kullanılabilir. 2.14-2.26 no'lu paragraflarda yer alan genel ilkeler, KFY gayrimaddi varlıkların transferine konu işlemlerle bağlantılı olarak kullanıldığında da uygulanır. KFY gayrimaddi varlıkların transferine konu işlemlerle bağlantılı olarak kullanıldığında; kontrol edilen bir işlemle transfer edilen gayrimaddi varlıkların veya gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların, potansiyel karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerle transfer edilenlerle karşılaştırılabilirliğine özel bir önem verilmelidir. I. Bölüm Kısım D.1 de açıklanan ekonomik açıdan önemli özellikler veya karşılaştırılabilirlik unsurları hesaba katılmalıdır. Bu Bölümün D.2.1-D.2.4 Kısımlarında açıklanan hususlar, transfer edilen spesifik gayrimaddi varlıkların karşılaştırılabilirliklerinin değerlendirilmesinde ve mümkün olan karşılaştırılabilirlik düzeltmelerinin yapılmasında özellikle önemlidir. Kabul edilmelidir ki, gayrimaddi varlıkların söz konusu olduğu çoğu durumda, güvenilir emsallerin belirlenmesi zor veya imkânsız olabilecektir.

6.147 Bazı durumlarda bir ÇUİ grubunca ilişkisiz taraflardan edinilen gayrimaddi varlıklar, edinim tarihinin hemen sonrasında kontrol edilen bir işlemle ÇUİ grubu üyelerinden bir başkasına transfer edilmektedir. Bu tip bir durumda, edinilen gayrimaddi varlık için ödenen bedel (edinilen ancak yeniden transfer edilmeyen varlıkları da içeren uygun düzeltmeler sonrasında), kontrollü işlemin KFY altında emsallere uygun bedelinin belirlenmesinde genellikle kullanışlı bir emsal teşkil edecektir. Olgu ve koşullara bağlı olarak, kontrollü işlemlerin emsallere uygun bedellerinin ve diğer koşullarının belirlenmesinde gayrimaddi varlıkların üçüncü taraftan edinim fiyatı; gayrimaddi varlıklar hisse edinimi yoluyla dolaylı olarak edinilse veya üçüncü tarafa hisseler veya varlıklar karşılığında ödenen fiyat edinilen varlıkların defter değerini aşsa bile önemli olacaktır. Bu Bölümün ekinde yer alan Örnek 23 ve 26 bu paragraftaki ilkelerin uygulamasını göstermektedir.

D.2.6.2. Kâr bölüşüm yöntemi uygulaması[6]

6.148 Gayrimaddi varlıkların veya gayrimaddi varlıklarla ilgili hakların transferinde emsallere uygunluk şartlarının belirlenmesi için, güvenilir karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin belirlenmesinin mümkün olmadığı bazı durumlarda, kâr bölüşüm yöntemi kullanılabilmektedir. Kâr bölüşüm yöntemi uygulanmasında dikkate alınacak ilkeler, II. Bölüm Kısım C de yer almaktadır. Bu ilkeler, gayrimaddi varlıkların veya gayrimaddi varlıkların içerdiği hakların transferine ilişkin durumlarda da bütünüyle geçerlidir. Bununla birlikte, kâr bölüşüm yönteminin güvenilirliğinin değerlendirilmesinde, toplam kârla ve uygun bir şekilde dağıtılabilir maliyetlerle ilgili güvenilir ve yeterli verilerin varlığı ve toplam kârın bölünmesinde kullanılan faktörlerin güvenilirliği tam anlamıyla dikkate alınmalıdır.

6.149 Kâr bölüşüm yöntemi, gayrimaddi varlığın tüm haklarının satılmasıyla bağlantılı olarak da uygulama alanına sahip olabilecektir. Kâr bölüşüm yönteminin diğer uygulamalarında da olduğu gibi, her bir tarafın gördüğü işlevleri, yüklendiği riskleri ve kullandığı varlıkları dikkate alan tam bir işlev analizi, analizin zorunlu bir unsurudur. Bir kâr bölüşüm analizi tahmin edilen gelir ve harcamalara dayandırıldığında; söz konusu tahminlerin kesinliğiyle ilgili olarak, Kısım D.2.6.4.1 de belirtilen endişeler hesaba katılmalıdır.

---

6 Bu Bölümdeki Kısım D.2.6.2, BEPS Eylem Planının 10 no'lu eylemi kapsamındaki kâr bölüşüm yöntemi uygulamalarına yönelik çalışmalar neticesinde yeniden gözden geçirilebilecektir. Bu çalışmaların 2016 ve 2017 yıllarında yapılması planlanmıştır.

6.150 Bazen, kısmen geliştirilmiş gayrimaddi varlıkların transferinde de kâr bölüşüm analizinin uygulanabileceği ileri sürülmektedir. Böyle bir analizde kimi zaman, gayrimaddi varlıkların transferi öncesi ve sonrasında, bunların geliştirilmesine yapılan katkıların göreceli değeri incelenmektedir. Bu tip bir yaklaşıma, daha fazla geliştirme olmayacağı varsayımı altında, kısmen geliştirmiş gayrimaddi varlıklara devir edenin yaptığı katkıların, bunların ileri sürülen faydalı ömürleri boyunca amortismana tabi tutulması girişimi de dâhil olabilmektedir. Bu yaklaşımlar genellikle, transferden sonra geliştirme faaliyetlerinin başarılı bir şekilde tamamlanacağı ileriki bir tarihte ortaya çıkması beklenen tahmini nakit akımları ile kazançlara dayanmaktadır.

6.151 Kâr bölüşüm yaklaşımları kullanıldığında, kısmen geliştirilmiş gayrimaddi varlıklara ilişkin olarak, transfer sonrasındaki yıllarda yaratılan gelire tarafların tahmini katkılarının veya gelecekteki gelirin emsallere uygun bölüşümünün belirlenmesinde dikkatli olunmalıdır. Transfer öncesindeki katkıların veya üstlenilen işlerin değerinin, söz konusu işlerin maliyetiyle bir ilişkisi olmayabilir. Örneğin, bir endikasyona karşı satış rekorları kırma potansiyeli olan bir kimyasal bileşim bir laboratuarda çok düşük maliyetle geliştirilmiş olabilir. İlave olarak, değerlendirilmesi güç olan bir dizi etmen de, söz konusu kâr bölüşüm analizinde hesaba katılmalıdır. Bu etmenlere; transfer öncesi ve sonrasındaki araştırma katkılarının göreceli riskliliği ve değeri, transfer öncesi ve sonrasında gerçekleştirilen diğer geliştirme faaliyetleri için göreceli risk ve bunun değer üzerindeki etkisi, gayrimaddi varlık değerine değişik katkılara uygulanacak uygun amortisman oranı, potansiyel yeni ürünlerin piyasaya sunulabileceği zamanla bağlantılı varsayımlar, elde edilen nihai kâra gayrimaddi varlıklar dışındaki unsurların katkılarının değeri dâhil edilebilir. Bu durumlarda bazen gelir ve nakit akımı tahminleri oldukça spekülatif olabilmektedir. Bu etmenler bir araya geldiklerinde, kâr bölüşüm analizinin güvenlilirliğinde soru işaretleri doğmasına yol açabileceklerdir. Kısım D.4 de yer alan değerlemesi güç gayrimaddi varlıklar hakkındaki açıklamalara bakınız.

6.152 Tam olarak geliştirilmiş gayrimaddi varlıklara ilişkin sınırlı haklar lisanslama veya benzer işlemlerle transfer edildiğinde ve güvenilir karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler bulanamadığında, kazanılan toplam gelire tarafların göreceli katkılarının değerlendirilmesinde genellikle işleme dayalı kâr bölüşüm yöntemi kullanılabilecektir. Bu durumda, lisans veren/devreden tarafından sunulan gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların kâra katkısı, transfer sonrasında kazanılacak olan gelire katkı yapan etmenlerden biri olacaktır. Bununla birlikte, diğer etmenlerin de dikkate alınması gerekecektir. Özellikle, lisans alan/devralan tarafından görülen işlevler ve üstlenilen riskler bu tip bir

analizde özel olarak hesaba katılmalıdır. Lisans veren/devreden ve lisans alan/devralan tarafından kendi ticari operasyonlarında kullanılan diğer gayrimaddi varlıklar da, diğer ilgili etmenlerle birlikte aynı şekilde dikkate alınmalıdır. Bu tip bir analizde; gayrimaddi varlıkların lisans alan/devralan tarafından kullanımına ilişkin olarak işlemin koşuları kapsamında getirilen sınırlandırmalar ile gayrimaddi varlıkların lisans alan/devralan tarafından mevcut Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılması hakları üzerindeki sınırlandırmalara özellikle dikkat edilmelidir. İlave olarak, lisans alan tarafın lisanslanan gayrimaddi varlığın değerinin artırılmasına yaptığı katkının değerlendirilmesi de önemli olabilecektir. Bu tip bir analizde gelirin paylaşımı; yüklenilen ilgili risklerin analizi de dâhil olmak üzere, işlev analizinin bulgularına bağlı olacaktır. Bir lisanslama anlaşmasıyla bağlantılı olarak kâr bölüşüm yöntemi analizinde; işlevsel getiriler sonrasında kalan kârın mutlak bir şekilde lisans veren/devreden tarafa tahsis edilmesi gerektiği varsayımı yapılmamalıdır.

D.2.6.3. Değerleme tekniklerinin kullanılması

6.153 Bir ya da daha fazla gayrimaddi varlığın transferiyle ilgili olarak güvenilir karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler bulunamadığında, ilişkili işletmeler arasında transfer edilen gayrimaddi varlıkların emsallere uygun bedellerinin tahmin edilmesinde değerleme tekniklerinin kullanılması da mümkün olabilmektedir. Gelir bazlı değerleme teknikleri, özellikle de değerleme konusu gayrimaddi varlığın kullan(dır)ımından sağlanacak gelecekteki tahmini gelirlerin veya nakit akımlarının indirgenmiş değerinin hesaplanmasını dayanak noktası yapan değerleme teknikleri, düzgün bir şekilde uygulandıklarında özellikle yararlı olabileceklerdir. Değerleme teknikleri mükellefler ve vergi idareleri tarafından, olgu ve şartlara bağlı olarak, II. Bölümde açıklanan OECD'nin beş transfer fiyatlandırması yönteminden birinin bir parçası olarak kullanılabilecek veya emsallere uygun bir fiyatın belirlenmesinde bir araç olarak kullanışlı bir şekilde uygulanabilecektir.

6.154 Gayrimaddi varlıklarla veya gayrimaddi varlıklara ilişkin haklarla ilgili bir transfer fiyatlandırması analizinde değerleme teknikleri kullanıldığında; bu tekniklerin, emsallere uygunluk ilkesi ve bu Rehberde yer alan ilkelerle uyumlu bir şekilde uygulanması zorunludur. Özellikle, I–III. Bölümler arasında yer alan ilkeler göz önünde bulundurulmalıdır. Gerçekçi bir şekilde sahip olunan seçenekler, risk yüklenimi dâhil olmak üzere ekonomik açıdan önemli özellikler (bkz. I. Bölüm Kısım D.1) ve işlemlerin kümelendirilmesi (bkz. 3.9–3.12 no'lu paragraflar) ile ilgili ilkeler, değerleme tekniklerinin bir transfer fiyatlandırması analizinde kullanıldığı durumlarda tam anlamıyla uygulanmalıdır. İlave olarak, bu Rehberin transfer fiyatlandırması yöntemlerinin seçilmesine yönelik kuralları,

söz konusu değerleme tekniklerinin ne zaman uygulanması gerektiğinin belirlenmesinde de kullanılır (bkz. 2.1-2.12 no'lu paragraflar). Bu Bölümün, A, B, C ve D.1 Kısımlarında yer alan ilkeler, değerleme tekniklerinin kullanımı söz konusu olduğunda da geçerlidir.

6.155 Değerleme tekniklerinin belirli uygulamalarının altında yatan varsayımların ve güdülerin dikkate alınması özellikle önemlidir. Muhasebe ilkeleri çerçevesinde yapılan bazı değerleme varsayımları ihtiyatlı varsayımları yansıtabilmekte ve bir şirketin bilançosunda gösterilen varlıkların değerini tahmin edebilmektedir. Muhasebesel yönden doğal olan bu ihtiyatlılık, transfer fiyatlandırması için çok dar kaçan tanımlara ve emsallere uygunluk ilkesiyle mutlak uyumlu olmayan değerleme yaklaşımlarına yol açabilmektedir. Bundan dolayı, altta yatan varsayımlar dikkatlice incelenmeksizin; muhasebesel amaçlarla yapılan değerlemelerin mutlaka emsallere uygun bedelleri veya transfer fiyatlandırması amaçları doğrultusundaki değerleri yansıttığının kabul edilmesi hususunda dikkatli olunmalıdır. Özellikle, muhasebesel amaçlarla yapılan, satın alma fiyatının belirlenmesi kapsamındaki gayrimaddi varlık değerlemeleri, transfer fiyatlandırması bakımından belirleyici olmayıp, bunlar transfer fiyatlandırması analizinde altta yatan varsayımların titiz ve dikkatli bir şekilde incelenmesiyle kullanılmalıdır.

6.156 Bu Rehberde, değerleme uzmanları tarafından kullanılan değerleme tekniklerinin kapsamlı bir özetinin sunulması niyeti bulunmamaktadır. Aynı şekilde bu Rehberde, değerleme ve muhasebe uzmanlarınca kullanılan değerleme standartlarından bir veya daha fazlasının onaylanması veya kabul edilmemesi ya da bir transfer fiyatlandırması analizinde kullanılmalarının özellikle uygunluğu bakımından değerleme teknik ve yöntemlerinden belirli biri veya birkaçının detaylı olarak açıklanması veya özel olarak onaylanması niyeti de bulunmamaktadır. Bununla birlikte değerleme teknikleri; bu Rehberdeki ilkeler, vakanın özellikli olguları ile sağlam değerleme ilkeleri ve uygulamaları gözetilerek, değerlemenin altında yatan varsayımların geçerliliği ve bu varsayımların emsallere uygunluk ilkesi ile uyumluluğu uygun bir şekilde hesaba katılarak uygulandığında, güvenilir karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin bulunmadığı durumlarda yapılacak bir transfer fiyatlandırması analizi için kullanışlı araçlar olabileceklerdir. Gayrimaddi varlık geliştirme maliyetlerine dayanan değerleme tekniklerinin güvenilirliğine ve uygulamasına ilişkin bir tartışma için 6.142 ve 6.143 no'lu paragraflara bakınız.

6.157 Transfere konu edilen gayrimaddi varlık veya varlıkların kullan(dır)ımından gelecekte beklenen nakit akımlarının indirgenmiş değerini tahmin eden değerleme teknikleri, uygun bir şekilde uygulandıklarında, özellikle

kullanışlı olabilmektedirler. Bu tekniklerin pek çok türü vardır. Genel olarak ifade etmek gerekirse, bu teknikler bir gayrimaddi varlığın değerini gayrimaddi varlığın beklenen kalan faydalı ömrü boyunca üretmesi beklenen gelecekteki nakit akımlarının değeri üzerinden ölçer. Değer, gelecekte beklenen nakit akımlarının bugünkü değere indirgenmesiyle hesaplanabilmektedir. [7] Bu yaklaşım altındaki değerleme, diğer unsurların yanında; mantıklı ve güvenilir finansal tahminlerin, büyüme oranlarının, iskonto oranlarının, gayrimaddi varlıkların faydalı ömürlerinin ve işlemin vergisel etkilerinin belirlenmesini gerektirmektedir. Ayrıca gerekli durumlarda, terminal değerlerin dikkate alınmasını da gerektirmektedir. Her bir özgün vakanın şartlarına ve olgularına bağlı olarak, emsallere uygun bir fiyata ulaşılması bakımından, gayrimaddi varlığın kullan(dır)ımından sağlanacak nakit akımlarının indirgenmiş bugünkü değerinin hesaplanması, işlemin her iki tarafının perspektifinden değerlendirilmelidir. Emsallere uygun bedel devir eden ve devralan tarafların bakış açılarından değerlendirilen bugünkü değerlerin arasında bir yere karşılık gelecektir. Bu Bölümün ekinde yer alan Örnek 27-29 bu Kısımdaki ilkeleri gösterimine ilişkindir.

D.2.6.4. Tahmini nakit akımlarının indirgenmiş değerine dayalı yöntemlerin uygulanmasında özellikli hususlar

6.158 Tahmini nakit akımlarına dayananlar dâhil olmak üzere değerleme teknikleri uygulanırken, bu tekniklere dayanarak hesaplanan değerlerin oldukça dalgalı olabileceğinin farkında olunması önemlidir. Değerleme modelinin dayanak aldığı varsayımlardan veya değerleme parametrelerinden bir veya bir kaçındaki küçük bir değişiklik, modelin ürettiği gayrimaddi varlık değerlerinde büyük farklılıklara yol açabilecektir. İskonto oranındaki küçük bir yüzdelik

7 Tahminlere dayanan bir finansal değerleme söz konusu olduğunda, analiz genellikle gelecekteki nakit akımı tahminlerine dayanır. Vergisel ya da muhasebesel amaçlarla olduğu gibi gelirin tahakkuk esasında ölçülmesi, nakit akımlarının zamanlamasını tam olarak yansıtmayarak gelire ve nakit akımına dayanan yaklaşımların sonuçları arasında farklılığa neden olacaktır. Bununla birlikte, bir dizi hususun dikkate alınmasıyla, nakit akımı tahminleri yerine gelir tahminlerinin kullanılması, bazı durumlarda transfer fiyatlandırması açısından pratik bir şekilde daha güvenilir bir sonuç üretebilecektir. Ancak, gelir ya da nakit akımı ölçümlerinin uygun durumlarda ve tutarlı bir şekilde uygulanmasının sağlanmasına dikkat edilmesi gerekir. Bundan dolayı, bu Rehberde nakit akımı ifadesine yapılan atıflar, uygun biçimde uygulanan nakit akımı ve gelir ölçümlerini içerecek şekilde geniş anlamda okunmalıdır.

değişimin, finansal tahminlerin yapılmasında varsayılan büyüme oranlarındaki küçük bir yüzdelik değişimin veya gayrimaddi varlığın faydalı ömrüyle bağlantılı varsayımlardaki küçük bir değişimin her biri de, nihai değerleme üzerinde çok önemli etkilere sahip olabilecektir. İlave olarak, iki veya daha fazla değerleme varsayımında veya parametresinde aynı anda değişiklik yapıldığında bu dalgalanma daha da fazlalaşacaktır.

6.159 Bir değerleme modeli kullanılarak ulaşılan gayrimaddi varlık değerinin güvenilirliği; altta yatan özen gerektiren varsayımların ve tahminlerin güvenilirliğine vevarsayımları doğrulamak ve değerleme parametrelerini tahmin etmek için başvurulan değerlendirmelere özellikle duyarlılık gösterir.

6.160 Transfer edilen gayrimaddi varlıkların emsallere uygun bedellerinin belirlenmesinde mükellefler ve vergi idareleri tarafından değerleme teknikleri kullanıldığı durumlarda, altta yatan varsayımların ve değerleme parametrelerinin önemi dolayısıyla, mükellefler ve vergi idareleri tarafından değerleme modelinin yaratılmasında başvurulan ilgili her bir varsayım açıkça ortaya koyulmalı, değerleme parametrelerinin seçiminin dayanağı açıklanmalı ve bu varsayımların ve değerleme parametrelerinin uygunluğunu savunmak üzere hazırlıklı olunmalıdır. İlave olarak, değerleme tekniklerine başvuran mükelleflerin transfer fiyatlandırması belgelendirme sürecinin bir parçası olarak; alternatif varsayımlar ve parametreler benimsendiğinde modelin üreteceği tahmini gayrimaddi varlık değerlerindeki ardışık değişiklikleri göstermek üzere bazı duyarlılık analizleri hazırlamaları yerinde olacaktır.

6.161 Bir değerleme yönteminin güvenilirliğinin değerlendirilmesinde, değerlemenin hangi amaçla yapıldığının dikkat alınması ve mükellef tarafından vergisel amaçlar dışında yapılan farklı değerlemelerin varsayımlarının ve değerleme parametrelerinin gözden geçirilmesi önemli olabilmektedir. Bir gayrimaddi varlığın transfer fiyatlandırması amacıyla yapılan değerlemesindeki varsayımlar ile diğer amaçlarla yapılan değerlemesindeki varsayımlar arasındaki herhangi bir tutarsızlığın izahatının vergi idaresince mükelleften istenmesi makul olacaktır. Örneğin; şirket tarafından olası birleşme ve satın almaların değerlendirilmesinde rutin bir şekilde düşük iskonto oranları kullanılırken, transfer fiyatlandırması analizinde yüksek iskonto oranları kullanılıyorsa bir izahat talep edilmesi uygun olabilecektir. Aynı şekilde izahat talebi; belirli gayrimaddi varlıklar kısa bir faydalı ömre sahip oldukları şeklinde değerlendirilirken, başka faaliyet planı alanlarında kullanılan tahminlerde söz konusu gayrimaddi varlıkların ürettiği nakit akımlarının süresi transfer fiyatlandırması amacıyla yapılan faydalı ömür değerlendirmesinin ötesine geçiyorsa da uygun olabilir. ÇUİ grubu tarafından operasyonel faaliyet

kararlarının alınmasında kullanılan değerlemeler, salt transfer fiyatlandırması analizi amacıyla hazırlanan değerlemelerden daha güvenilir olabilir.

6.162 İzleyen Kısımlarda, indirgenmiş nakit akımına dayanan bir değerleme yönteminin hesaplamalarının altında yatan önemli varsayımların değerlendirilmesinde dikkate alınması gereken bazı özellikli hususlara yer verilmektedir. Bu hususlar, bir değerleme tekniğinin belirli uygulamalarının güvenilirliğinin değerlendirilmesinde önemlidir. Yukarıda ifalendirilen ve aşağıdaki paragraflarda detaylandırılan farklı endişelere rağmen; bir değerleme tekniğinin OECD'nin beş transfer fiyatlandırması yönteminden birinin parçası ya da kullanışlı bir araç olarak uygulanması, koşullara bağlı olarak, özellikle güvenilir karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin bulunmadığı durumlarda, diğer tüm transfer fiyatlandırması yöntemi uygulamalarına kıyasen daha güvenli olabilecektir.

D.2.6.4.1. Finansal tahminlerin sıhhati

6.163 Transfer edilen bir gayrimaddi varlığın indirgenmiş nakit akımı değerleme teknikleriyle değerlemesinin güvenilirliği, değerlemenin dayanağını oluşturan gelecekteki nakit akımları veya gelir tahminlerinin sıhhatine yüksek düzeyde bağımlıdır. Bununla birlikte, finansal tahminlerin sıhhatinin değerleme yapıldığı anda bilinmeyen ve bilinemez olan piyasa gelişmelerine bağlı olmasından dolayı ve bu tahminlerin spekülatif mahiyet gösterdiği ölçüde, mükellefler ve vergi idareleri için gelecekteki gelir ve harcama tahminlerinin altında yatan varsayımların dikkatlice gözden geçirilmesi zorunlu olmaktadır.

6.164 Finansal tahminlerin değerlendirilmesinde, tahminlerin kaynağı ve amacı özellikle önemli olabilmektedir. Bazı durumlarda mükellefler, faaliyet planlaması amacıyla düzenli olarak finansal tahminler hazırlayacaklardır. Bu analizlerin, işletme yönetimince işletme ve yatırım kararlarının alınmasında kullanılıyor olması mümkündür. Vergi dışı işletme planlaması amacıyla hazırlanan tahminler, münhasıran vergisel amaçlarla veya transfer fiyatlandırması analizi için hazırlanan tahminlerden genellikle daha güvenilirdir.

6.165 Tahminlerin güvenilirliğinin değerlendirilmesinde, bu tahminlerin kapsadığı sürenin uzunluğunun da hesaba katılması gerekmektedir. İlgili gayrimaddi varlığın pozitif nakit akımları üretmeye başlamasının beklendiği süre uzadıkça, gelir ve giderlere ilişkin tahminlerin daha az güvenilir olması muhtemel hale gelecektir.

6.166 Tahminlerin güvenilirliğinin değerlendirilmesinde dikkate alınması gereken ilave bir husus, gayrimaddi varlıkların ve bunların ilgili olduğu ürün ve hizmetlerin belirgin bir finansal performans geçmişi kayıtlarının olup olmadığıyla ilgilidir. Geçmiş performansın, birçok etmenin değişimi söz konusu olduğundan, gelecek performansın güvenilir bir göstergesi olduğu varsayımının kabulü bakımından her zaman ihtiyatlı olunmalıdır. Bununla birlikte, geçmişteki operasyonel sonuçlar, gayrimaddi varlıklarla ilgili ürün ve hizmetlerin gelecek performansı açısından bazı kullanışlı göstergeler sağlayabilecektir. Henüz piyasaya sunulmamış veya geliştirilme aşamasında olan ürün ve hizmetlerle ilgili tahminler, geçmiş performans kayıtları bulunan ürün ve hizmetlerle ilgili tahminlerden doğal olarak daha az güvenilir olmaktadır.

6.167 Geliştirme maliyetlerinin nakit akımı tahminlerine dâhil edilip edilmeyeceğine karar verilirken, transfer edilen gayrimaddi varlığın niteliğinin hesapa katılması önemlidir. Bazı gayrimaddi varlıklar belirsiz bir faydalı ömre sahip olabilirler ve sürekli biçimde geliştirilmekte olabilirler. Bu durumda gelecekteki geliştirme maliyetlerinin nakit akımı tahminlerine dâhil edilmesi uygun olacaktır. Diğer bazı gayrimaddi varlıklar, örneğin belirli bir patent hâlihazırda tam anlamıyla geliştirilmiş olabilir ve de diğer gayrimaddi varlıkların geliştirilmesi için bir platform sağlamıyor olabilir. Bu durumlarda geliştirme maliyetleri transfer edilen gayrimaddi varlıkların nakit akımı tahminlerine dâhil edilmemelidir.

6.168 Yukarıda yer alan nedenler veya herhangi başka bir neden, değerlemenin dayandığı tahminlerin güvenilmez ve spekülatif olduğuna inanmak için bir temel oluşturursa, Kısım D.3 ve D.4 de yer alan kılavuz açıklamalar dikkate alınmalıdır.

D.2.6.4.2. Büyüme oranlarına ilişkin varsayımlar

6.169 Bazı nakit akımı tahminlerinde çok dikkatli bir şekilde incelenmesi gereken kilit unsur tahmini büyüme oranıdır. Genellikle gelecekteki nakit akımı tahminleri, mevcut nakit akımlarının (veya kısmen geliştirilmiş gayrimaddi varlıklarla ilgili vakalarda, ürün piyasaya ilk sürüldüğünde varsayılan başlangıçtaki nakit akımlarının) yüzdelik bir büyüme oranı referans alınarak artırılmasına dayandırılmaktadır. Durum bu olduğunda, varsayılan büyüme oranının dayanağının üzerinde durulması gerekmektedir. Özellikle, belirli bir üründen elde edilen gelirlerin uzun bir zaman dönemi boyunca sabit bir oranda büyümesi olağandışıdır. Bundan dolayı, benzer ürünler ve piyasalarla ilgili

tecrübelere veya gelecekteki olası piyasa şartlarının makul bir değerlendirmesine dayanmaksızın doğrusal bir büyüme oranı içeren hazır ve basit bir modelin kabul edilmesi hususunda dikkatli olunmalıdır. Gelecekteki tahmini nakit akımlarına dayanan bir değerleme tekniğinin güvenilir bir şekilde uygulanmasında, genellikle; benzer ürünlerdeki gelir ve harcama büyümesinin olası gelişiminin, ilgili endüstri ve şirket tecrübelerine dayanılarak gözden geçirilmesi beklenmektedir.

D.2.6.4.3.İskonto oranı

6.170 Tahmini nakit akımlarının bugünkü değere dönüştürülmesinde kullanılan iskonto oran ve oranları değerleme modelindeki kritik bir unsurdur. İskonto oranı paranın zaman değerini ve beklenen nakit akımlarındaki risk veya belirsizliği hesaba katar. Seçilen iskonto oranındaki küçük bir değişim, söz konusu teknikler kullanılarak hesaplanan gayrimaddi varlıkların değerinde çok büyük dalgalanmalara yol açabileceğinden, değerleme modelinde kullanılan iskonto oran veya oranlarının seçimindeki varsayımlara ve yapılan analizlere mükellefler ve vergi idarelerince çok dikkat edilmesi zorunlu olmaktadır.

6.171 Transfer fiyatlandırması açısından, her durumda geçerli tek bir iskonto oranıölçütü bulunmamaktadır. Ne mükelleflerce, ne de vergi idarelerince "Ağırlıklı Ortalama Sermaye Maliyeti (AOSM)" yaklaşımına dayanan bir iskonto oranının veya herhangi bir başka ölçütün daima, uygun iskonto oranı tespitinin önemli olduğu transfer fiyatlandırması analizlerinde kullanılması gerektiği varsayımı yapılmamalıdır. Bunun yerine, uygun iskonto oranının belirlenmesinde, mevcut vakayla bağlantılı özel koşullar ve riskler ile söz konusu olan hususi nakit akımları gözden geçirilmelidir.

6.172 Bazı durumlarda, özellikle de geliştirilme aşamasında olan gayrimaddi varlıkların değerlemesiyle ilgili iskonto oranlarının belirlenmesi ve değerlendirilmesinde, gayrimaddi varlıkların mükellefin ticari faaliyetlerinin en riskli bileşenleri arasında olabileceği kabul edilmelidir. Aynı zamanda, bazı ticari faaliyetlerin doğaları itibariyle diğerlerinden daha riskli olduğunun ve bazı nakit akımlarının mahiyetleri itibariyle diğerlerine göre daha fazla dalgalı olduğunun kabulü de gerekmektedir. Örneğin, maruz kalınacak Ar-Ge harcamalarının tahmin edilen düzeyinin, nihai olarak elde edilecek tahmini gelir düzeyinin üzerinde olabilmesi ihtimal dâhilindedir. İskonto oran ve oranları genel ticari faaliyetlerin risk düzeyini ve de her bir vakanın kendine özgü şartları altında tahmin edilen farklı nakit akımlarının beklenen volatilitesini yansıtmalıdır.

6.173 Belirli riskler, hem finansal tahminler yapılırken hem de iskonto oranı hesaplanırken dikkate alınabileceğinden, risklerin iki defa indirgenmesinden kaçınılmalıdır.

D.2.6.4.4. Gayrimaddi varlıkların faydalı ömürleri ve terminal değerleri

6.174 Değerleme teknikleri, genellikle değerleme konusu olan gayrimaddi varlığın faydalı ömrü boyunca gayrimaddi varlığın kullan(dır)ımından doğan nakit akımlarının tahminine dayanmaktadır. Bu tür durumlarda, gayrimaddi varlığın fiili faydalı ömrünün belirlenmesi, değerleme modelini destekleyen kritik varsayımlardan biridir.

6.175 Belirli gayrimaddi varlıkların faydalı ömürlerinin tahmini, bütün ilgili olgu ve şartlara göre belirlenmesi gereken bir meseledir. Belirli bir gayrimaddi varlığın faydalı ömrü, gayrimaddi varlığa tanınan hukuki korumanın niteliğinden ve süresinden etkilenebilecektir. Gayrimaddi varlıkların faydalı ömürleri, endüstrideki teknolojik değişim hızından ve ilgili ekonomik çevredeki rekabeti etkileyen diğer faktörlerden de etkilenebilecektir. 6.121 ve 6.122 no'lu paragraflara bakınız.

6.176 Bazı durumlarda, belirli gayrimaddi varlıklar hukuki koruma süresi dolduktan veya özel olarak ilgili oldukları ürünlerin pazarlanmasına son verildikten sonraki yıllarda da nakit akımı üretilmesine katkı sağlayabilmektedirler. Bu türden bir durum; belli bir jenerasyona ait gayrimaddi varlıkların, gelecek kuşak gayrimaddi varlıkların veya yeni ürünlerin geliştirilmesine zemin oluşturduğunda ortaya çıkabilecektir. Böyle bir etkileşim söz konusu olduğunda; yeni ürünlerin devam eden nakit akımlarının bir kısmının, aslen faydalı ömrünü tamamlamış olan gayrimaddi varlıklara, uygun bir şekilde atfedilmesi yerinde olabilecektir. Bazı gayrimaddi varlıkların değerleme anında belirsiz bir faydalı ömre sahip olabileceğinin, ancak bu olgunun, söz konusu gayrimaddi varlıklara sonsuza kadar rutin dışı bir getirinin atfedilmesini gerektirmeyeceğinin bilinmesi gerekir.

6.177 Bu bağlamda, belirli gayrimaddi varlıklar makul finansal tahminlerin kapsamının ötesinde bir zaman diliminde cari nakit akımlarına katkı yaptıklarında, gayrimaddi varlıkla ilgili söz konusu nakit akımları için bir terminal değer hesaplanması söz konusu olabilecektir. Değerlemeyle ilgili hesaplamalarda terminal değerler kullanıldığında, bunların hesaplanmasının altında yatan varsayımlar açık bir şekilde gösterilmeli ve özelikle varsayılan büyüme oranları olmak üzere altta yatan varsayımlar titizlikle incelenmelidir.

D.2.6.4.5. Vergiyle ilgili varsayımlar

6.178 Değerleme tekniklerinin amacı gayrimaddi varlıklarla ilgili tahmini nakit akımlarının ayrıştırılması olduğundan, gelecekteki nakit akımı tahminleri üzerindeki gelir vergisi etkisinin ölçümlenmesi gerekebilecektir. Dikkate alınacak vergisel etkiler; (i) gelecekteki nakit akımlarına uygulanacak vergilerin tahminini (ii) eğer varsa, devralan taraf için olanaklı olan amortismanın vergiyi azaltıcı etkilerinin tahminini ve (iii) eğer varsa, transferin bir sonucu olarak devreden tarafa uygulanacak olan vergilerin tahminini kapsar.

D.2.7. Ödemenin şekli

6.179 Transfer edilen gayrimaddi varlıklarla ilgili ödemenin şeklinin belirlenmesi konusunda mükelleflerin önemli bir takdir hakkı bulunmaktadır. İlişkisiz işletmeler arasındaki işlemlerde gayrimaddi varlıklar için yapılan ödemelerin tek bir toptan ödeme şeklinde gerçekleştirildiği yaygın olarak gözlemlenmektedir. Gözlemlenen bir başka yaygın durum da, gayrimaddi varlıklarla ilgili ödemelerin zamana yayılı periyodik bir şekil almasıdır. Periyodik ödemeleri içeren anlaşmalar sabit tutarda bir dizi ödeme şeklinde yapılandırılabildiği gibi; bu anlaşmalar, ödeme tutarının, gayrimaddi varlık tarafından desteklenen ürünlerin satış düzeyi, kârlılığı veya diğer bazı etmenlere göre şarta bağlı olarak değişmesi şeklinde de yapılandırılabilmektedir. I. Bölüm Kısım D.1.1 de yer alan ilkeler, mükelleflerin anlaşmalarının, ödemelerin şekli bağlamında değerlendirilmesinde takip edilmelidir.

6.180 Mükelleflerin anlaşmalarının ödemelerin şekline ilişkin hükümleri değerlendirilirken, bazı ödeme şekillerinin taraflardan birinin daha fazla ya da daha az risk yüklenimine yol açacağı unutulmamalıdır. Örneğin, gelecekteki satışlara veya kârlılığa bağlı bir ödeme şekli, şarta bağlı olması dolayısıyla normal olarak, devreden taraf açısından transfer anında yapılacak tek bir toptan ödeme veya bir dizi sabit taksit ödemesi şeklindeki ödemelere göre daha fazla risk barındıracaktır. Seçilen ödeme şekli; yazılı sözleşmeler, tarafların fiili uygulamaları ve tarafların söz konusu ödeme risklerini yüklenme ve yönetme kabiliyetleri dâhil olmak üzere vakanın olgu ve şartları ile uyumlu olmak zorundadır. Özellikle de, belirlenen ödemelerin tutarları, paranın göreceli zaman değerini ve seçilen ödeme şeklinin risk özelliklerini yansıtmalıdır. Örneğin, bir değerleme tekniği uygulandığında ve sonuçta transfer edilen gayrimaddi varlığın bugünkü peşin ödeme değeri hesaplandığında, mükellef gelecekteki satışlarına bağlı bir ödeme şeklini uygulayacaksa, hesaplanan peşin ödeme değerinin gayrimaddi varlığın faydalı ömrü boyunca yapılacak olan gelecekteki şarta bağlı ödeme akımlarına dönüştürülmesinde kullanılacak oran, satışların ve bundan

dolayı da ödemelerin gerçekleşemeyebilmesi hususunu ve ödemelerin gelecek yıllara sarkmasından kaynaklanan paranın zaman değeri ile ilgili olarak devreden taraf bünyesinde artan riskleri yansıtmalıdır.

D.3. İşlem anında değeri oldukça belirsiz olan gayrimaddi varlıkları içeren işlemlerin emsallere uygun bedeli

6.181 Gayrimaddi varlıkların veya gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların sahip olabileceği özel nitelikler, emsallerin araştırılmasını karmaşıklaştırmakta ve bazı durumlarda da işlemin gerçekleştirildiği andaki gayrimaddi varlık değerinin belirlenmesini zorlaştırmaktadır. İşlem anında gayrimaddi varlığın veya gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların değerlemesi oldukça belirsizse, emsallere uygun bedelin nasıl belirlenmesi gerektiği sorunu ortaya çıkmaktadır. Bu sorun, gerek mükellefler ve gerekse de vergi idarelerince, karşılaştırılabilir şartlar altındaki ilişkisiz bir işletmenin işlemin fiyatlandırmasında değerleme belirsizliğini hesaba katmak bakımından ne yapacağının referans alınmasıyla çözülmelidir. Bu bağlamda, I. Bölüm Kısım D de yer verilen tavsiye edilen süreç ve bu Bölümdeki karşılaştırılabilirlik analizinin yapılmasına yönelik açıklamalarla da desteklenen III. Bölümdeki ilkeler önemli olmaktadır.

6.182 İlişkisiz bir işletmenin olgu ve şartlara bağlı olarak, gayrimaddi varlık değerlemesinde işlem esnasındaki yüksek düzeyde belirsizliğin üstesinden gelmek için atabileceği farklı adımlar bulunmaktadır. Örneğin, seçeneklerden biri, işlemin başlangıçtaki fiyatlandırmasında beklenen menfaatleri (bütün ilgili ekonomik faktörler dikkate alınarak) kullanmaktır. İlişkisiz işletmeler, beklenen menfaatlerin belirlenmesinde, müteakip gelişmelerin hangi ölçüde tahmin edilebilir ve öngörülebilir olduğunu hesaba katacaklardır. Bazı vakalarda ilişkisiz işletmeler, müteakip gelişmelerin oldukça öngörülebilir olduğuna ve bu öngörüleri doğrultusunda da beklenen menfaat tahminlerinin işlemin başlangıçtaki fiyatlandırması bakımından, yeterli derecede güvenilir olduğuna kanaat getirebilirler.

6.183 Diğer bazı durumlarda, ilişkisiz işletmeler, beklenen menfaatlere dayanan fiyatlandırmanın, tek başına gayrimaddi varlığın değerlemesindeki yüksek belirsizliliğin ortaya koyduğu risklere karşı yeterli koruma sağlamadığı görüşünde olabileceklerdir. Bu durumlarda ilişkisiz işletmeler, öngörülemeyebilecek müteakip gelişmelere karşı korunmak için, örneğin, kısa dönemli anlaşmaları benimseyebilecekler, anlaşma maddelerine fiyat düzeltim hükümlerini dâhil edebilecekler veya şarta bağlı ödemeleri içeren bir ödeme yapısı benimseyebileceklerdir. Bu amaçlar bağlamında, şarta bağlı bir fiyatlandırma düzenlemesi; önceden belirlenmiş satış veya kârlılık gibi finansal

eşikler ya da önceden belirlenmiş gelişme aşamasının (örn. royalti ya da dönemsel eşik ödemeleri) geçilmesi dâhil olmak üzere, şarta bağlı olaylara dayanarak, ödemelerin miktarının veya zamanlamasının düzenlendiği bir fiyatlandırma kurgusudur. Örneğin; royalti oranı, lisans alanın satışları arttıkça artacak şekilde belirlenebilir ya da belirli gelişme hedefleri başarılı şekilde gerçekleştirildikçe ilaveödemeler talep edilebilir. Ticarileştirilmeye hazır olmaksızın geliştirmeye ihtiyaç duyulan bir aşamada transfer edilen gayrimaddi varlıklar veya gayrimaddi varlıklara ilişkin haklar için ilişkisiz işletmeler tarafından başlangıçta kararlaştırılan ödeme koşulları, müteakip geliştirmelere yönelik belirlenen bazı eşiklerin ancak başarılması halinde ödenebilir hale gelecek, şarta bağlı ilave ödemelerin belirlenmesini de içerebilir.

6.184 Öte yandan, ilişkisiz işletmeler, öngörülemez müteakip gelişmelerin riskini yüklenmeye karar verebilirler. Bununla birlikte, fiyatların belirlenmesinde geçerli olan önemli varsayımları değiştirecek şekilde işlem anında tarafların öngörmediği ya da öngörmekle birlikte gerçekleşmesini düşük bir olasılık olarak dikkate aldığı olay veya gelişmelerin ortaya çıkması, tarafların bunun ortak menfaatlerinin gereği olduğunda uzlaşmaları halinde fiyatlandırma anlaşmasının yeniden müzakere edilmesine yol açabilecektir. Örneğin, emsallere uygunluk yönünden bu tür bir yeniden müzakere; patente konu bir ilacın satış hâsılatına uygulanan royalti oranının, alternatif düşük maliyetli tedavi olanaklarındaki beklenmeyen bir gelişme dolayısıyla aşırı hale geldiği bir durumda ortaya çıkabilir. Yüksek royalti, lisans alanın ilaç imalatı veya satışı iştahını ortadan kaldırabilecek, bu durumda da anlaşmayı yeniden müzakere etmek lisans alanın çıkarına olabilecektir. İlacın piyasada kalmasının sağlanması ve lisans alanın beceri ve tecrübesi ya da iki taraf arasındaki uzun dönemli işbirliği ilişkisi nedeniyle ilaç imalatı veya satışına ilişkin mevcut lisansın devam etmesi, lisans verenin de menfaatine olabilecektir. Bu koşullar altında, muhtemel olarak; taraflar ortak menfaatleri gereği, anlaşmanın bir kısmını veya tamamını yeniden müzakare edecekler ve daha düşük bir royalti oranı belirleyeceklerdir. Her hâlükârda, yeniden müzakerenin ortaya çıkıp çıkmayacağı, her bir vakanın olgu ve koşullarının tümüne bağlı olacaktır.

6.185 Karşılaştırılabilir koşullarda ilişkisiz işletmeler gayrimaddi varlığın değerlemesindeki yüksek belirsizliğe karşı bir mekanizmanın (örn. bir fiyat düzeltim hükmü gibi) devreye sokulması üzerinde anlaşacakları durumlarda, vergi idaresine, bir gayrimaddi varlığa veya gayrimaddi varlıklara ilişkin haklara konu işlemin fiyatının bu tip bir mekanizma zemininde belirlenmesi konusunda izin verilmelidir. Benzer şekilde, karşılaştırılabilir koşullardaki ilişkisiz işletmelerin müteakip olayları, bir işlemin fiyatlandırmasının yeniden müzakeresi

bakımından muhtemelen oldukça önemli görecekleri durumlar söz konusu olduğunda, bu tür olayların ilişkili işletmeler arasındaki işlemlerin fiyatlandırmasında da değişikliklere gidilmesine neden olması gerekir.

D.4. Değerlemesi zor gayrimaddi varlıklar (DZGV)

6.186 Bir vergi idaresi, gayrimaddi varlıklar ya da gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların transferine ilişkin bir işlemin fiyatlandırmasıyla ilgili olarak hesaba katılabilecek gelişme ya da olayların ne olduğunun ve bu gelişme veya olayların gerçekleşmesinin ya da gidişatının işleme girişildiği anda hangi ölçüde öngörülebileceğinin ya da makul biçimde öngörülebilir olduğunun belirlenmesi veya kontrolünü zor bulabilir. Bir gayrimaddi varlığın değerlemesi bakımından önemli olabilen gelişmeler veya olaylar, çoğu durumda, gayrimaddi varlığın geliştirildiği veya kullan(dır)ıldığı ticari iş ortamıyla sıkı sıkıya bağlantılıdır. Bundan dolayı, hangi gelişmelerin ya da olayların önemli olduğunun ve söz konusu gelişmelerin ya da olayların ortaya çıkmasının ve yönlerinin öngörülüp öngörülemeyeceğinin ya da makul ölçüde öngörülebilir olup olmadığının değerlendirmesi, gayrimaddi varlığın geliştirildiği veya kullan(dır)ıldığı iş ortamına ilişkin özel bilgi, uzmanlık ve kavrayış gerektirir. İlave olarak, kontrol dışı bir işlemdeki gayrimaddi varlıkların ya da gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların transferinin ele alınmasındaki titiz değerlendirmeler, ÇUİ grubu tarafından, transfer işlemi grup içinde gerçekleştiğinde transfer fiyatlandırması dışındaki konular için gerekli veya faydalı görülmeyebilir ve bunun sonucunda da bu değerlendirmeler kapsamlı olmayabilir. Örneğin bir işletme, gayrimaddi varlıkları, geliştirilme aşamasının erken evrelerinde bir ilişkili işletmesine transfer edebilir, gayrimaddi varlığın transfer esnasındaki değerini yansıtmayan bir royalti oranı belirleyebilir ve daha sonra da transfer esnasında ürünün izleyen dönemlere ilişkin başarısının tam olarak belirlenmesinin mümkün olmadığı iddiasını ileri sürebilir. Dolayısıyla da, gayrimaddi varlığın ex-ante ve ex-post değerleri arasındaki farklılığın beklenenden daha iyi gerçekleşen gelişmelere atfedilebileceği mükellef tarafından iddia edilebilir. Bu durumlara özgü vergi idarelerine ilişkin genel tecrübe, bunların mükellefin iddialarını inceleyebilmek ve ex-ante ve ex-post değerler arasındaki farkın mükellefin emsallere uygunluk ilkesine dayanmayan tahminlerinden kaynaklandığını ortaya çıkarmak için özel bir ticari bilgi birikimine sahip olamayabildiğini ya da gerekli bilgiye erişiminin olamayabildiğini göstermektedir. Nitekim vergi idareleri mükellefin iddialarını gözden gecirmek için büyük ölçüde mükellefin sağladığı teknik açıklama ve bilgilere bağımlıdır. Mükellefler ve vergi idareleri arasındaki bilgi asimetrisiyle bağlantılı bu durumlar, transfer fiyatlandırması riskine yol açmaktadır. Bkz. 6.191 no'lu paragraf.

6.187 Bir gayrimaddi varlığın ya da gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların transferinin söz konusu olduğu bu durumlarda ex-post sonuçlar, ilişkili işletmelerin aralarında vardıkları ex-ante fiyatlama anlaşmalarının emsallere uygunluk niteliğinin anlaşılmasında ve işlem anında var olan belirsizlikler konularında vergi idarelerine yol gösterici olabilirler. Ex-ante tahminler ve ex-post sonuçlar arasında öngörülmesi mümkün olmayan gelişme veya olaylara dayanmayan farklılıklar varsa bu farklılıklar, işlemin yapıldığı andaki ilişkili işletmelerin üzerinde anlaştıkları fiyatlandırma anlaşmasının gayrimaddi varlığın değerini ve söz konusu fiyatlandırma anlaşmasını etkilemesi beklenebilecek olan ilgili gelişmeleri ya da olayları yeterli ölçüde hesaba katmadığını gösterebilecektir.

6.188 Yukarıda tartışılan endişelere yanıt olarak; bu Kısım, vergi idarelerinin, hangi durumlarda mükellefler tarafından yapılan fiyatlandırma anlaşmalarının emsallere uygun olduğu ve bunların değerlemesi zor gayrimaddi varlıkların değerlemesiyle ilgili öngörülebilir gelişmelere ya da olaylara yeterli ağırlığı verdiğini ve hangi durumlarda bunun aksinin olduğunu belirlemek için benimseyebilecekleri emsallere uygunluk ilkesiyle uyumlu bir yaklaşım içermektedir. Bu yaklaşım altında, ex-post sonuçlar; işlem anındaki belirsizliklerin varlığı, mükellefin işlem anında makul ölçülerde öngörülebilir gelişmeleri veya olayları uygun şekilde hesaba katıp katmadığı ve söz konusu gayrimaddi varlıkların ya da gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların transfer fiyatının belirlenmesinde kullanılan ex-ante bilgilerin güvenilirliği hakkında karine sağlayacaktır. Bu karine, 6.193 ve 6.194 no'lu paragraflarda belirtildiği üzere, emsallere uygun bedelin kesin bir şekilde belirlenmesinde etkisi olmadığı gösterilebilirse çürütülebilir. Bu durum, işleme girişildiği anda ex-post sonuçların dayandığı bilgilerin rasyonel olarak bilinebilir ya da bilinmesinin gerekli olup olmadığı ve ilişkili işletmelerin bu bilgileri hesaba katıp katmadığı dikkate alınmaksızın, ex-post sonuçların vergi incelemesinde kullanılması suretiyle ileri tarihli verilerin geriye bakış yoluyla kullanımı durumundan ayrıştırılmalıdır.

6.189 Değerlemesi zor gayrimaddi varlıklar (DZGV) terimi, ilişkili işletmeler arasındaki transferleri sırasında; (i) güvenilir emsallerin bulunmadığı ve (ii) işleme girişildiği esnada, transfer edilen gayrimaddi varlıktan sağlanması beklenen nakit akımlarının veya gelirin ya da gayrimaddi varlığı değerlemek icin kullanılan tahminlerin büyük ölçüde belirsiz olduğu, bunun da gayrimaddi varlığın transferi sırasında nihai başarı seviyesinin tahmin edilmesini zorlaştırdığı gayrimaddi varlıkları veya gayrimaddi varlıklara ilişkin hakları kapsamaktadır.

6.190 6.189 no'lu paragrafta yer alan DZGV'lerin transferi ya da kullanımını içeren işlemler aşağıdaki özelliklerden bir veya daha fazlasını sergileyebilir:

- Gayrimaddi varlık transfer anında kısmen geliştirilmiştir.
- Gayrimaddi varlığın, işlemin üzerinden ancak yıllar geçtikten sonra ticari olarak kullan(dır)ılır hale gelmesi bekleniyordur.
- Gayrimaddi varlık, 6.189 no'lu paragrafta tanımlanan DZGV kapsamına girmese de, DZGV tanımına giren diğer gayrimaddi varlıkların geliştirilmesi veya değerinin artırılması süreçlerinin tamamlayıcısıdır.
- Gayrimaddi varlığın, transferin gerçekleştiği anda, yenilikçi bir şekilde kullan(dır)ılması beklenmektedir ve benzer gayrimaddi varlıkların geliştirilmesine veya kullan(dır)ımına ilişkin belirli bir geçmişin bulunmaması tahminlerin büyük ölçüde yetersiz kalmasına yol açmaktadır.
- 6.189 no'lu paragraftaki tanıma uyan bir gayrimaddi varlık, ilişkili bir işletmeye götürü olarak belirlenen bir tutar karşılığı transfer edilmiştir.
- Gayrimaddi varlık, bir MKA veya benzer bir anlaşma kapsamında kullanılmakta ya da geliştirilmektedir.

6.191 Bu tür gayrimaddi varlıklarlara ilişkin olarak, mükellefin işlemin fiyatlandırmasını belirlemede hangi bilgileri kullandığı hususu dâhil olmak üzere, mükellef ile vergi idaresi arasındaki bilgi asimetrisi keskin olabilecek ve bu durum 6.186 no'lu paragrafta tartışılan nedenlerle belirlenen fiyatların emsallere uygunluk ilkesine uygunluğunun doğrulanmasında vergi idarelerinin karşılaştıkları güçlükleri artırabilecektir. Bunun sonucu olarak vergi idaresi için, transfer fiyatlandırması amaçlı risk değerlendirmesi yapılması, mükellefin fiyatlamayı dayandırdığı bilgilerin güvenilirliğini değerlendirilmesi veya gayrimaddi varlıkların veya gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların emsaline uygun bedele göre yüksek veya düşük değerle transfer edilip edilmediğinin belirlenmesi, transferi takip eden yıllara ilişkin ex-post sonuçlar bilinene kadar zor olacaktır.

6.192 Bu tip durumlarda vergi idaresi ex-post sonuçları, ex-ante fiyatlandırma anlaşmalarının uygunluğuyla ilgili muhtemel bir delil olarak dikkate alabilir. Bununla birlikte ex-post delillerin dikkate alınması, bu delillerin ex-ante fiyatlandırmanın dayandığı bilgilerin güvenilirliğinin değerlendirmek için

hesaba katılması zorunluluğuna yönelik bir belirlemeye dayanmalıdır. Vergi idaresi ex-ante fiyatlandırmanın dayandığı bilgilerin güvenilirliğini doğrulama olanağına sahip olduğunda, bu Kısımda açıklanan yaklaşım dikkate alınmaksızın, ex-post kâr seviyelerine dayanarak düzeltimler yapılmamalıdır. Ex-ante fiyatlandırma anlaşmalarının değerlendirilmesinde; vergi idaresi, finansal sonuçlar hakkındaki ex-post delilleri 6.185 no'lu paragarafta yer alan ilkeleri dikkate alarak, işleme girişildiği anda ilişkisiz işletmelerin kendi aralarında yapacakları, şarta bağlı fiyatlandırma anlaşmaları dâhil emsallere uygun fiyatlandırma anlaşmalarının belirlenmesine yönelik bilgi edinmek için kullanma hakkına sahiptir. Olaydaki olgu ve koşullara bağlı olarak ve III. Bölüm Kısım B.5 de yer alan ilkeler dikkate alınarak, bu yaklaşımın uygulanmasında bilgilerin çok yıllı analizi de uygun olabilecektir.

6.193 Aşağıdaki istisnalardan en az biri var olduğu sürece, 6.189 no'lu paragraf kapsamına giren DZGV kullanımı veya transferini içeren işlemlere bu yaklaşım uygulanmaz:

i) Mükellefin;

1. Fiyat belirlenmesine yönelik hesaplamalarda risklerin nasıl hesaba katıldığı (örn. ağırlıklı olasılık gibi) ve makul bir şekilde öngörülebilir olayların ve diğer risklerin ve bunların ortaya çıkış ihtimallerinin uygun bir şekilde dikkate alındığı dâhil olmak üzere, transfer esnasında fiyatlandırma anlaşmalarını yaparken kullanılan ex-ante tahminlerin ayrıntılarını sunması ve

2. Finansal tahminler ve fiili gerçekleşmeler arasında ortaya çıkabilecek herhangi bir önemli farklılığın; a) işlem anında ilişkili işletmeler tarafından tahmin edilmesi mümkün olmayan öngörülemez gelişme veya olayların fiyatın belirlenmesinden sonra ortaya çıkmasından veya b) öngörülebilir sonuçların ortaya çıkma ihtimalinin ortadan kalkmasından kaynaklandığına ve bu ihtimallerin de işlem esnasında kayda değer biçimde yüksek veya düşük tahmin edilmemiş olduğuna dair güvenilir kanıtlar sunması

ii) DZGV transferinin, transfer eden ve transfer alan işletmelerin ülkeleri arasında ilgili dönemi kapsayan ikili veya çok taraflı bir peşin fiyatlama anlaşmasının kapsamına girmesi

iii) Yukarıdaki madde i)2 de belirtilen finansal tahminler ve gerçekleşmeler arasındaki farklılığın, işlem esnasında DZGV için belirlenen tazminatın %20'den fazla artırılması veya eksiltmesine yönelik bir etkisinin olmaması

iv) DZGV'nin devralan açısından ilk ilişkisiz taraf gelirini yaratmasının üzerinden beş yıllık bir ticarileşme süreci geçmesi ve bu ticarileşme süreci içinde madde i)2 de belirtilen finansal tahminler ve gerçekleşmeler arasındaki farklılıkların bu dönem için yapılan tahminlerin %20'sini aşmaması [8]

6.194 Birinci istisna, her ne kadar finansal sonuçlara ilişkin ex-post deliller vergi idaresi için ex-ante fiyatlandırma anlaşmalarının uygunluğunun değerlendirilmesi için önemli bilgiler sunacak olsa da, mükellefin işlem anında neyin öngülebilir olduğunu, bunun fiyatlandırma varsayımlarına yansıtıldığını ve tahminler ve sonuçlar arasında farklılıklara yol açan gelişmelerin öngörülemez olaylardan kaynaklandığını tatmin edici şekilde gösterebildiği koşullarda, vergi idaresinin ex-post sonuçlara dayanarak ex-ante fiyatlandırma anlaşmasında düzeltim yapmaya hakkının bulunmayacağı anlamına gelmektedir. Örneğin, finansal sonuçlara ilişkin veriler, gayrimaddi varlık kullan(dır)ılarak yapılan ürün satışından elde edilen yıllık satışların 1.000 olduğunu göstermekteyse, ancak ex-ante fiyatlama anlaşmaları, bu satışların yıllık en fazla 100 olabileceği tahminine göre yapılmışsa, vergi idaresi bu kadar yüksek miktarlara ulaşan satış rakamlarının nedenlerini dikkate almalıdır. Bu yüksek satış hacmnin nedeni, örneğin, bir doğal afet veya işlem esnasında öngörülemeyen veya gerçekleşmesi için çok düşük olasılık verilen beklenmedik olaylardan kaynaklanan gayrimaddi varlıkla ilgili ürünlere yönelik isitsnai bir talep artışıysa; ex-post finansal sonuçlar dışında, belirlenen fiyatların emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenmediğini gösteren bir başka delil bulunmadıkça, ex-ante fiyatlamanın emsaline uygun olduğu kabul edilmelidir.

6.195 DZGV yaklaşımı uygulamasından kaynaklanacak çifte vergileme olaylarının çözümüne, uygulamadaki vergi anlaşmalarının karşılıklı anlaşma usulü hükümleri kapsamında izin verilmesi önemlidir.

D.5. Mal satışı veya hizmet ifasıyla bağlantılı olarak gayrimaddi varlık kullanımına konu işlemler için ilave ilkeler

6.196 Bu Kısım, I–III. Bölümler arasında yer alan kuralların; kontrol edilen bir işlemin taraflarından biri veya her ikisince mal satışı veya hizmet sunulmasıyla bağlantılı gayrimaddi varlık kullanıldığı, ancak gayrimaddi varlığın

8 Bazı ticari sektörlerde bir gayrimaddi varlığın ikinci veya daha fazla kullanımla bağlantılı şarta bağlı ödeme hükümleriyle transfer edilmesi olağandışı değildir. Bu durumun söz konusu olduğu gayrimaddi varlık türleri için zaman periyodu, yeni ticarileştirmeyle tekrardan başlayacaktır.

veya gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların transfer edilmesinin söz konusu olmadığı durumlarda uygulanmasına yönelik ilave ilkeleri içermektedir. Ortada gayrimaddi varlıklar bulunduğunda, transfer fiyatlandırması analizi, gayrimaddi varlıkların kontrollü işlemlerin fiyatları ve diğer koşulları üzerindeki etkisini dikkatlice hesaba katmak zorundadır.

D.5.1. Gayrimaddi varlıkların kullanımını içeren işlemlerde karşılaştırılabilirlik faktörü olarak gayrimaddi varlıklar

6.197 I. Bölüm Kısım D.1 ve III. Bölümde yer alan genel kurallar; gayrimaddi varlıkların, malların satılması veya hizmetlerin ifası ile bağlantılı olarak kullanıldığı kontrollü işlemlerin karşılaştırabilirlik analizinde yol gösterici olarak uygulanır. Bununla birlikte, gayrimaddi varlıkların bulunması bazı durumlarda aşılması güç karşılaştırılabilirlik sorunları yaratabilmektedir.

6.198 Bir transfer fiyatlandırması analizinde, en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin yeniden satış fiyatı yöntemi, maliyet artı yöntemi veya işleme dayalı net kâr marjı yöntemi olması halinde, genellikle kontrollü işlemin daha az karmaşık olan tarafı test edilen taraf olarak seçilmektedir. Birçok durumda, test edilen taraf için emsallere uygun bedel veya kârlılık düzeyi, işlemle bağlantılı olarak kullanılan gayrimaddi varlıkların değerlemesine ihtiyaç duyulmaksızın belirlenebilmektedir. Bu durum, sadece test edilmeyen tarafın gayrimaddi varlık kullandığı olaylarda söz konusu olmaktadır. Bununla birlikte, bazı olaylarda test edilen taraf göreceli olarak işlemleri daha az karmaşık olmasına rağmen fiilen gayrimaddi varlıkları kullanabilmektedir. Benzer şekilde potansiyel olarak karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin tarafları da gayrimaddi varlık kullanıyor olabilirler. Bu durumların her birinde, test edilen tarafça ve potansiyel karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerdeki taraflarca kullanılan gayrimaddi varlıkların, analizde bir karşılaştırılabilirlik faktörü olarak dikkate alınması zorunlu hale gelmektedir.

6.199 Örneğin, kontrollü işlemlerle satın aldığı malların pazarlama ve dağıtımı ile uğraşan bir test edilen taraf, operasyon yürüttüğü coğrafi alanda; müşteri listeleri, müşteri ilişkileri ve müşteri verileri dâhil olmak üzere, pazarlama amaçlı gayrimaddi varlıklar geliştirmiş olabilir. Söz konusu taraf, aynı zamanda dağıtım işinin yapılmasında kullandığı rekabet gücü sağlayan lojistik içerikli teknik bilgi veya yazılım ve diğer araçlar geliştirmiş olabilir. Söz konusu gayrimaddi varlıkların test edilen tarafın kârlılığı üzerindeki etkisi karşılaştırılabilirlik analizinin yapılmasında dikkate alınmalıdır.

6.200 Bununla birlikte, test edilen tarafın söz konusu gayrimaddi varlıkları kullandığı birçok durumda, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin tarafların da

benzer türdeki gayrimaddi varlıklardan istifade edebilecekleri göz ardı edilmemelidir. Nitekim dağıtım şirketi vakalarında, test edilen tarafın faaliyette bulunduğu sektörde pazarlama ve dağıtım hizmeti sunulması ile uğraşan kontrol dışı bir işletme de, potansiyel müşteri bilgi ve ilişkilerine sahip olabilecek, tüketici verilerini toplayabilecek, kendi etkin lojistik sistemine ve test edilen tarafın sahip olduğu gayrimaddi varlıkların benzerlerine sahip olabilecektir. Böyle bir durumda, test edilen tarafın gördüğü işlevler ve sahip olduğu gayrimaddi varlıklar için emsallere uygun tazminatın uygun bir ölçütü olarak potansiyel emsallerin ödedikleri fiyatlara veya elde ettikleri kârlılıklara güvenilebilecek şekilde karşılaştırılabilirlik düzeyi yeterli ölçüde yüksek olabilecektir.

6.201 Test edilen taraf ve potansiyel emsal, karşılaştırılabilir gayrimaddi varlıklara sahip olduklarında, bu gayrimaddi varlıklar, 6.17 no'lu paragraf bağlamında kendine özgü ve değerli gayrimaddi varlık olarak kabul edilmezler ve bu nedenle gayrimaddi varlıklarla ilgili olarak karşılaştırılabilirlik düzeltimi yapılması gerekliliği de ortaya çıkmaz. Bu durumlarda potansiyel emsal, test edilen tarafın gayrimaddi varlıklarının kâr katkısı için en anlamlı delili sağlayacaktır. Bununla birlikte, test edilen taraf ya da potansiyel emsal kendine özgü ve değerli gayrimaddi varlıklara sahip olduklarında ve bunları işlerinde kullandıklarında, uygun karşılaştırılabilirlik düzeltimi yapılması veya bir başka transfer fiyatlandırması yöntemine yönelinmesi zorunlu olabilecektir. Bu tip durumlarda, D.2.1 - D.2.4 Kısımlarında yer alan ilkeler gayrimaddi varlıkların karşılaştırılabilirliğinin değerlendirilmesinde uygulanır.

6.202 Potansiyel karşılaştırılabilir işlemlerin, bu işlemlerin taraflarınca veya test edilen tarafça kullanılan gayrimaddi varlıklara dayanılarak kabul edilmemesinde hem mükellefler, hem de vergi idareleri bakımından aceleci davranmamaları uygun olacaktır. Potansiyel emsaller çoğu durumda, ortada tanımlanmamış gayrimaddi varlıkların bulunduğu veya şerefiyenin önemli olduğu iddialarına dayanılarak red edilmemelidir. Eğer belirlenen işlemler veya işletmeler diğer yönlerden karşılaştırılabilir ise, göreceli olarak önemsiz gayrimaddi varlıkların mevcudiyetine ve test edilen taraf veya potansiyel karşılaştırılabilir işlemlerin taraflarınca kullanılmasına rağmen, bunlar emsallere uygun bedelle ilgili mümkün olan en doğru göstergeleri sağlayabileceklerdir. Karşılaştırılabilir olmayan gayrimaddi varlıkların mevcudiyeti ve kullanılmış olması gerekçesiyle potansiyel karşılaştırılabilir işlemlerin red edilmesi, sadece; söz konusu gayrimaddi varlıkların açık ve net bir şekilde tanımlanabildiği ve bunların kendine özgü ve değerli gayrimaddi varlıklar olduğu durumlara ilişkin olmalıdır.

D.5.2. Mal satışı veya hizmet ifasıyla bağlantılı olarak gayrimaddi varlık kullanımını içeren işlemlerin emsallere uygun bedelinin belirlenmesi

6.203 I-III. Bölümlerde yer alan ilkeler, mal satışı veya hizmet ifasıyla bağlantılı olarak gayrimaddi varlıkların kullanıldığı işlemlerin emsallere uygun bedellerinin belirlenmesinde de uygulanır. Burada başlıca iki durum söz konusu olabilir. Birinci durumda, işlev analizi dâhil olmak üzere karşılaştırılabilirlik analizi, emsallere dayanan bir transfer fiyatlandırması yöntemi kullanılarak işlemin emsallere uygunluk koşullarının belirlenmesine olanak sağlayan yeterli ölçüde güvenilir emsallerin varlığını ortaya çıkaracaktır. İkinci durumdaysa, işlemin bir veya her iki tarafınca kendine özgü ve değerli gayrimaddi varlıkların kullanılmasının doğrudan bir sonucu olarak, işlev analizi dâhil olmak üzere karşılaştırılabilirlik analizi güvenilir karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin belirlenmesinde başarısız olacaktır. Bu her iki kategori altındaki vakalara yönelik transfer fiyatlandırması yaklaşımları aşağıda açıklanmıştır.

D.5.2.1. Güvenilir emsallerin var olduğu durumlar

6.204 Çoğu zaman kontrol altındaki mal satışı veya hizmet ifası işlemlerinde taraflardan biri veya her ikisince gayrimaddi varlıkların kullanılmasına rağmen, güvenilir emsaller belirlenebilmektedir. Vakaya özgü olgulara bağlı olarak, malların satılması veya hizmetlerin ifasıyla bağlantılı gayrimaddi varlıkların kullanımını içeren işlemler için, güvenilir emsaller de bulunduğunda II. Bölümde açıklanan beş OECD transfer fiyatlandırması yönteminden biri en uygun transfer fiyatlandırması yöntemini teşkil edebilir.

6.205 Test edilen taraf kendine has ve değerli gayrimaddi varlıkları kullanmadığında ve güvenilir emsaller belirlendiğinde; KFY, yeniden satış fiyatı yöntemi, maliyet artı yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemi dâhil olmak üzere tek taraflı yöntemlere dayanarak emsallere uygun bedellerin belirlenmesi mümkün olacaktır. Bu durumlarda, emsallere uygun bedellerin belirlenmesinde, işlemin diğer tarafınca kullanılan gayrimaddi varlıkların niteliğinin detaylı olarak analizine ihtiyaç duymaksızın, I–III. Bölümlerde yer alan ilkeler genel itibariyle yeterli olacaktır.

6.206 Bu Bölümün D.2.1–D.2.4 Kısımlarında açıklanan ilkeler; test edilen tarafın kullandığı gayrimaddi varlıkların, belirlenen karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlere güvenilmesini engelleyip engellemediğinin veya karşılaştırılabilirlik düzeltimini gerektirip gerektirmediğinin belirlenmesinde uygulanmalıdır. Ancak

test edilen tarafın kullandığı gayrimaddi varlıkların kendine özgü ve değerli olması halinde, karşılaştırılabilirlik düzeltiminin yapılması veya karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlere daha az bağımlı olan bir transfer fiyatlandırması yönteminin benimsenmesi ihtiyacı ortaya çıkacaktır. Test edilen tarafın kullandığı gayrimaddi varlıkların kendine özgü ve değerli olmadığı durumunda, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerde taraflarca ödenen veya tahsil edilen bedeller veya kazanılan getiri ve marjlar, emsallere uygunluk koşullarının belirlenmesinde güvenilir bir zemin sağlayabileceklerdir.

6.207 Kontrol edilen bir işlemde test edilen tarafça kullanılan gayrimaddi varlıkların, potansiyel emsal kontrol dışı bir işlemin tarafınca kullanılan gayrimaddi varlıklardan farklı olması nedeniyle karşılaştırılabilirlik düzeltmesi yapılması ihtiyacı doğduğunda, güvenilir karşılaştırabilirlik düzeltmelerinin somutlaştırılmasında olgusal sorunlar da ortaya çıkabilecektir. Bu sorunlar, gayrimaddi varlıkların fiyatlara ve kârlılıklara etkisinin boyutuyla ilgili olgu ve koşulların ve mevcut verilerin kapsamlı bir şekilde dikkate alınmasını zorunlu kılmaktadır. Kullanılan gayrimaddi varlıkların niteliklerindeki bir farklılığın fiyata etkisinin açık bir şekilde önemli olmasına rağmen kesin bir tahmininin yapılamadığı durumda, güvenilir emsallerin belirlenmesine daha az bağımlı başka bir transfer fiyatlandırması yönteminin kullanılması zorunlu olabilecektir.

6.208 Aynı zamanda kabul edilmelidir ki, kontrol edilen mal veya hizmet satışlarıyla bağlantılı gayrimaddi varlık kullanımlarını içeren vakalarda, kullanılan gayrimaddi varlıkların niteliklerindeki farklılıklar dışındaki diğer unsurlar için de karşılaştırılabilirlik düzeltmelerinin yapılması zorunlu olabilecektir. Özellikle, pazar farklılıkları, faaliyet yeri avantajları, işletme stratejileri, işgücü havuzu, şirket sinerjileri ve diğer benzer etmenler gibi hususlarda karşılaştırılabilirlik düzeltmelerine ihtiyaç duyulabilecektir. Söz konusu etmenler, bu Bölümün A.1 Kısmındaki açıklamalar kapsamında bir gayrimaddi varlık olmayabileceklerse de, bunlar yine de gayrimaddi varlıkların kullanımını içeren vakalara ilişkin emsallere uygun bedeller üzerinde önemli etkiye sahip olabileceklerdir.

D.5.2.2. Güvenilir emsallerin mevcut olmadığı durumlar

6.209 Güvenilir kontrol dışı işlemlerin belirlenemediği bazı durumlarda, gayrimaddi varlıkların kullanımını içeren mal satışı ve hizmet ifası işlemlerindeki kârların emsallere uygun bir şekilde paylaşımının belirlenmesi için kâr bölüşüm yöntemleri kullanılabilmektedir. Kâr bölüşüm yöntemlerinin kullanılmasının uygun olabileceği bir durum, işlemin her iki tarafınca da işleme kendine özgü ve değerli katkıların yapılması halinde ortaya çıkabilecektir.

6.210 II. Bölüm Kısım III/C de, kâr bölüşüm yöntemlerinin uygulanmasında dikkate alınacak ilkeler yer almaktadır. Bu ilkeler, gayrimaddi varlıkların malların satılması veya hizmet ifasıyla bağlantılı kullanıldığı kontrollü işlemlere ilişkin vakalar için tümüyle geçerlidir.

6.211 Gayrimaddi varlıkların kullanımını içeren vakalarda bir kâr bölüşüm yönteminin uygulanması halinde; söz konusu gayrimaddi varlıkların belirlenmesine, bunların değer yaratılmasına ne şekilde katkı yaptıklarının değerlendirilmesine ve görülen diğer gelir getirici işlevlerin, yüklenilen risklerin ve kullanılan varlıkların değerlendirilmesine dikkat edilmelidir. Varlığı ve kullanımı muğlak bir şekilde iddia edilen, mahiyeti belirsiz gayrimaddi varlıklar, kâr bölüşüm yönteminin güvenilir bir uygulamasını desteklemeyeceklerdir.

6.212 Gayrimaddi varlıkların malların satılması veya hizmet ifasıyla bağlantılı olarak kullanıldığı işlemlerin emsallere uygunluk koşullarının belirlenmesinde, uygun şartlarda, güvenilir karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin belirlenmesine bağımlı olmayan transfer fiyatlandırması yöntemleri veya değerleme teknikleri de kullanılabilecektir. Seçilen alternatif, sunulan mal ve hizmetlerin niteliğini ve gayrimaddi varlıkların ve diğer etmenlerin değer yaratılmasına katkılarını yansıtmalıdır.

VII. Bölüm

Grup İçi Hizmetlere İlişkin Özel Değerlendirmeler

A. Giriş

7.1 Bu Bölümde, transfer fiyatlandırması açısından ÇUİ grubunun bir üyesi tarafından grubun diğer üyelerine hizmet sağlanıp sağlanmadığının belirlenmesi ve şayet sağlanmış ise bu grup içi hizmetlerin emsallerine uygun fiyatlandırılmasına ilişkin olarak ortaya çıkan hususlar tartışılmaktadır. Bu Bölümde, arızi durumların dışında, hizmetlerin bir maliyet katılım anlaşması (MKA) çerçevesinde sağlanıp sağlanmadığına ve sağlanmışsa da bunların emsallerine uygun fiyatlandırılmasına değinilmemektedir. MKA'lar, VIII. Bölümün konusuna girmektedir.

7.2 Hemen hemen tüm ÇUİ gruplarının, üyelerine idari, teknik, mali ve ticari hizmetler başta olmak üzere geniş bir yelpazede hizmetler sağlaması gerekmektedir. Bu tür hizmetler, tüm gruba yönelik idare, koordinasyon ve kontrol fonksiyonlarını da kapsayabilir. Bu tür hizmetlerin sağlanmasının maliyeti, başlangıçta ana şirket veya bu amaç doğrultusunda özel olarak oluşturulmuş bir veya daha fazla grup üyesi ("grup hizmet merkezi") veya diğer grup üyeleri tarafından üstlenilebilir. Hizmet ihtiyacı olan bağımsız bir işletme, bu hizmetleri bu tür hizmetler konusunda uzmanlaşmış bir hizmet sağlayıcıdan temin edebileceği gibi kendi içinde de (kurum içi) üretebilir. Benzer şekilde, hizmet ihtiyacı olan bir ÇUİ üyesi, bu hizmeti bağımsız işletmelerden veya aynı ÇUİ grubunun bir veya daha fazla ilişkili işletmesinden (grup içi) temin edebileceği gibi kendi bünyesinde de üretebilir. Grup içi hizmetler, genellikle kurum içi olarak sağlanan (merkezi denetim, mali danışmanlık veya personel eğitimi gibi işletmenin kendisi tarafından yürütülen) hizmetlerin yanı sıra sıklıkla dışarıdan, bağımsız işletmelerden sağlanan (hukuk ve muhasebe hizmetleri gibi) hizmetleri kapsar. Gereksiz maliyetlerin yüklenilmesi bir ÇUİ grubunun menfaatlerine hizmet etmeyecek olup, grubun yararına olan grup içi hizmetlerin verimli bir şekilde sağlanmasıdır. Bu Bölümdeki açıklamalara ilişkin uygulanmalar, hizmetlerin doğru bir şekilde tanımlanmasını ve bunlara ilişkin maliyetlerin ÇUİ grubu içinde emsaline uygun bir şekilde dağıtılmasının teminini sağlamalıdır.

7.3 Hizmetlerin sağlanmasına yönelik grup içi anlaşmalar, zaman zaman maddi ve gayrimaddi varlıkların (ya da bunlara ilişkin lisansların) transferine ilişkin anlaşmalarla bağlantılı olabilir. Bir hizmet unsuru içeren know-how anlaşmaları gibi durumlarda gayrimaddi varlıkların veya bunlara ilişkin hakların transferi ile hizmet sağlanması arasındaki sınırın tam olarak nerede olduğunu belirlemek güç olabilmektedir. Yardımcı hizmetler, sıklıkla teknoloji transferiyle ilişkilidir. Bu nedenle de hizmetler ve varlıkların iç içe geçmiş olarak transferin gerçekleştiği durumlarda, III. Bölümde yer alan işlemlerin birleştirilmesi ve ayrıştırılmasına ilişkin prensiplerin göz önüne alınması gerekli olabilir.

7.4 Grup içi hizmetler ve bu hizmetlerin bir veya daha fazla grup üyesine sağladığı ya da sağlaması beklenen faydalar, ÇUİ grupları arasında çeşitlilik gösterebilir. Her bir durum, kendine özgü mahiyet ve koşullarına ve grup içindeki düzenlemelere bağlıdır. Örneğin merkezileşmenin olmadığı bir grupta ana şirket, grup içi faaliyetlerini, ilişkili işletmelerindeki yatırımlarının bir hissedar olarak gözetimiylesınırlı tutabilir. Buna karşın merkezileşmenin veya entegrasyonun olduğu bir grupta ana şirketin yönetim kurulu ve üst yönetimi, ilişkili işletmeleriyle ilgili önemli kararlar alabilir ve ana şirket, ilişkili işletmeleri için genel ve idari faaliyetler ile bunun yanı sıra hazine yönetimi, pazarlama ve arz zinciri yönetimi gibi operasyonel faaliyetler de yürüterek bu kararların uygulanmasına destek sağlayabilir.

B. Temel hususlar

7.5 Grup içi hizmetlerin transfer fiyatlandırması analizinde iki temel husus mevcuttur. Birincisi, grup içi hizmetlerin gerçekten sağlanıp sağlanmadığıdır. İkincisi ise, emsallere uygunluk ilkesiyle tutarlı olarak vergisel açıdan bu tür grup içi hizmetlere ilişkin bedelin ne olması gerektiğidir. Her iki husus da aşağıda tartışılmaktadır.

B.1. Grup içi hizmetlerin sağlanıp sağlanmadığının belirlenmesi

B.1.1. Fayda testi

7.6 Emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde şirket faaliyetleri kapsamında grup üyelerinden bir veya daha fazlası için yine grup üyelerinden bir veya daha fazlası tarafından grup içi hizmet sağlanıp sağlanmadığı sorusunun yanıtı, faaliyetin söz konusu grup üyesine pozisyonunu güçlendirmek veya korumak adına ekonomik veya ticari bir değer sağlayıp sağlamadığına bağlıdır. Bu husus, karşılaştırılabilir koşullardaki bağımsız bir işletmenin kendisine bağımsız bir işletme tarafından bu tür bir hizmet sağlanırsa bunun için bir bedel

ödemeye razı olup olmayacağının veya böyle bir hizmeti kendi bünyesinde üretip üretmeyeceğinib konusunun değerlendirilmesiyle belirlenebilir. Şayet söz konusu faaliyet, bağımsız işletmenin karşılığında bir bedel ödemeye razı olacağı ya da kendi bünyesinde üreteceği türden bir hizmet değil ise normal koşullar altında bu faaliyet, emsallere uygunluk ilkesi kapsamında bir grup içi hizmet olarak kabul edilmemelidir.

7.7 Yukarıda yapılan analiz, oldukça açık bir şekilde fiili durum ve koşullara bağlı olup; grup içi hizmetlerin sağlanması olarak sayılabilecek veya sayılamayacak faaliyetlerin kategorik olarak öngörülmesi kuramsal olarak mümkün değildir. Bununla birlikte, ÇUİ grubu içinde gerçekleştirilen bazı yaygın hizmet türleri açısından analizin nasıl uygulanması gerektiği konusuna açıklık getirecek bazı açıklamalarda bulunulabilir.

7.8 Bazı grup içi hizmetler, ÇUİ grup üyelerinden birisi tarafından grubun bir veya daha fazla üyesinin belli bir ihtiyacını karşılamak üzere yerine getirilir. Böyle bir durumda, hizmetin sağlanıp sağlanmadığının belirlenmesi nispeten daha kolay olur. Nitekim normal olarak; karşılaştırılabilir koşullar altındaki bağımsız bir işletme söz konusu ihtiyacı, faaliyeti kendi bünyesinde gerçekleştirmek veya üçüncü bir tarafa yaptırmak suretiyle karşılayacaktır. Bu nedenle de böyle bir durumda genellikle bir grup içi hizmetin varlığından söz edilebilir. Örneğin; normal olarak, bağlı bir işletmenin ÇUİ grubunun bir başka üyesinin üretimde kullanmış olduğu bir teçhizatı tamir etmesi durumunda bir grup içi hizmet söz konusu olacaktır. Bununla birlikte, maliyetlerin hizmet sağlayıcısı tarafından üstlenildiğine dair güvenilir belgelerin vergi idarelerine sunulması gereklidir.

B.1.2. Hissedarlık faaliyetleri

7.9 Bağlı bir işletmenin grubun birden fazla üyesini ya da grubun tümünü ilgilendiren faaliyetleri üstlenmesi durumunda daha karmaşık bir analiz gerekmektedir. Bu tür durumların az sayıda kısmında, grup üyelerini ilgilendiren bir grup içi faaliyet, grup üyelerinin buna ihtiyacı olmasa (ve grup üyeleri, bağımsız işletmeler olsalar bu faaliyet için bir bedel ödemeye razı olmayacak olsalar) da gerçekleştiriliyor olabilir. Böyle bir faaliyet, bir grup üyesinin (genellikle ana şirket veya bölgesel bir holding şirketi) yalnızca bir veya daha fazla grup üyesindeki hissedarlık menfaatleri (hissedarlık gücüne dayalı olarak) uyarınca gerçekleştirdiği bir faaliyet olacaktır. Böyle bir faaliyet, bir grup içi hizmet sayılmaz ve bu nedenle de diğer grup üyelerinden bunun için bir bedel talep edilmesini haklı göstermez. Bunun yerine bu tür bir faaliyete ilişkin maliyetler, hisse sahibi düzeyinde üstlenilip katlanılmalıdır. Bu tür faaliyetler,

1979 yılı Raporunda kullanılan daha geniş kapsamlı "gözetim faaliyeti" kavramından farklı olarak "hissedarlık faaliyeti" olarak adlandırılabilir. Gözetim faaliyetleri, bir hissedar tarafından gerçekleştirilen ve diğer grup üyelerine hizmet sağlanmasını da kapsayabilecek, bir koordinasyon merkezi tarafından temin edilen hizmetler gibi çeşitli faaliyetlerdir. "Hissedarlık faaliyeti" sınıfına girmeyen söz konusu faaliyetler; belirli operasyonların ayrıntılı planlaması, acil durum yönetimi veya teknik danışmanlık (problem çözümü) veya bazı durumlarda günübirlik yönetim faaliyetlerini içerebilir.

7.10 Aşağıda, 7.6 no'lu paragrafta belirtilen standart çerçevesinde hissedarlık faaliyetleriyle alakalı maliyetlere örnekler verilmektedir:

a) Ana şirket hissedarlar toplantısı, ana şirkette hisse ihracı, ana şirketin borsada hisse kayıt işlemleri ve gözetim kurulu maliyetleri gibi ana şirketin kendi hukuki yapısıyla ilgili maliyetler;

b) Raporların konsolidasyonu dâhil ana şirketin raporlama gerekliliklerine (finansal raporlama ve denetim dâhil) ilişkin maliyetler, ana şirketin büyük ölçüde kendi menfaatleri doğrultusunda ilişkili işletmenin muhasebe kayıtlarını denetlemesinden doğan maliyetler ve ÇUİ'nin konsolide mali tablolarının hazırlanmasına ilişkin maliyetler (ancak uygulamada, maliyetlerin belirlenmesinin ve ayrıştırılmasının orantısız ölçüde zahmetli olması durumunda ilişkili işletmeler tarafından lokal olarak üstlenilen maliyetlerin, ana şirkete veya holding şirketine aktarılmasına gerek yoktur);

c) Bağlı işletmelerin satın alınması için gereken fonların toplanmasına ilişkin giderler ve ana şirketin hissedarlarıyla, finansal analistlerle, fonlarla ve ana şirketteki menfaat sahibi diğer gruplarla olan iletişim stratejileri gibi ana şirketin yatırım ilişkilerine ilişkin giderler;

d) Ana şirketin ilgili vergi kanunlarına uyumuna ilişkin maliyetler;

e) Bir bütün olarak ÇUİ kurumsal yönetimi açısından yardımcı giderler.

Buna karşın, örneğin bir ana şirketin, grubun bir diğer üyesinin yeni bir şirket alımına yönelik kullanımı için fon toplaması durumunda, söz konusu ana şirketin, grup üyesine hizmet sağladığı kabul edilir. 1984 yılı Raporu da "iştiraklere ilişkin olarak yatırımın yönetimi ve korunmasına ilişkin idari ve gözetim faaliyetlerine ilişkin giderler"den bahsetmiştir. Bu faaliyetlerin bu Rehberde belirtildiği şekliyle hissedarlık faaliyetleri tanımı kapsamına girip girmediği, bağımsız bir işletmenin karşılaştırılabilir durum ve koşullarda bu tür bir faaliyetin karşılığında bir bedel

ödemeye razı olup olmayacağına veya hizmeti kendisi yerine getirip getirmeyeceğine bağlı olarak belirlenecektir. Yukarıda belirtilen faaliyetler bir grup şirketi tarafından yalnızca diğer grup üyelerine sahip olmanın getirdiği menfaatler dışındaki saiklerle yerine getiriliyorsa, bu durumda bu grup şirketi hissedar faaliyetinde bulunuyor olarak kabul edilmez; ancak bu Bölümdeki açıklamaların öngördüğü şekilde ana veya holding şirkete hizmet sağlıyor olarak değerlendirilir.

B.1.3. Hizmet tekrarları

7.11 Genel olarak bir grup üyesinin kendisinin gerçekleştirdiği veya onun için üçüncü bir tarafça ifa edilen hizmetin özdeşini başka bir grup üyesinin ona yapması durumunda grup içi hizmetlerden bahsedilemez. Bunun istisnasını, örneğin yönetim fonksiyonlarını merkezileştirmek üzere bir ÇUİ grubunun yeniden organize olması gibi, özdeş nitelikteki hizmetlerin yapılmasının geçici olması durumu oluşturabilir. Bir diğer istisna ise yanlış bir iş kararı alınmasını önlemek üzere tekrarlamanın yapılması (örn. bir konuda ikinci bir yasal danışmanlık alınması) olabilir. Hizmetlerin muhtemel tekrarı durumunda, hizmetlerin mahiyetinin ayrıntılı tanımı yapılarak; işletmenin, verimli uygulamaların aksine neden özdeş maliyetlere katlandığı konusu irdelenmelidir. Bir işletmenin örneğin pazarlama hizmetlerini kurum içi karşılamaktayken bir taraftan da grup üyesi bir diğer işletmeye pazarlama hizmetleri için ücret ödüyor olması, tek başına özdeş nitelikteki hizmet alımı olarak tanımlanamaz; nitekim pazarlama, pek çok faaliyet düzeyini kapsayan geniş çaplı bir terimdir. Mükellefin sağlamış olduğu bilgilerin incelenmesi neticesinde; grup içi hizmetlerin, kurum içi gerçekleştirilen hizmetlere göre daha farklı, bu hizmetleri tamamlayıcı, bu hizmetlere ek hizmetler olduğu ortaya çıkabilir. Bu durumda da grup içi özdeş olmayan hizmet unsurlarına fayda testi uygulanacaktır. Bazı regülasyona tabi sektörlerde, kontrol fonksiyonlarının hem yerel olarak hem de ana şirket tarafından konsolide bazlı yerine getirilmesi gerekli kılınmış olup, bu tür gerekliliklerin özdeş hizmet gerekçesi ile iptale yol açmaması gerekir.

B.1.4. Arızi faydalar

7.12 Bazı durumlarda hisse sahibi veya koordinasyon merkezi gibi bir grup üyesinin sadece bazı grup üyelerine sunduğu bir grup içi hizmet, dolaylı yoldan diğer grup üyelerine de fayda sağlayabilmektedir. Grubun yeniden organize edilmesi, yeni iştirakler edinilmesi veya bir bölümünün kapatılmasına ilişkin analizler, buna örnek olarak gösterilebilir. Bu faaliyetler, örneğin yeni iştirak edinen veya bölümlerinden birini kapatanbelli bazı grup üyeleri için grup içi hizmet niteliği taşıyabilir; bununla birlikte söz konusu analiz, potansiyel

kararla doğrudan bağlantısı olmayan diğer grup üyelerine de, bunların işletme operasyonları açısından da kullanılabilir bilgiler sağladığından, ekonomik faydalar sağlayabilir. Arızi faydalar, genellikle bu grup üyelerinin grup içi hizmet alıyormuş gibi muamele görmelerine yol açmaz; çünkü fayda sağlayan bu faaliyetler, normalde bağımsız bir işletmenin karşılığında bir ücret ödemeye razı olacağı türden faaliyetler değildir.

7.13 Benzer şekilde, bağlı bir işletme, yerine getirilen belirli bir faaliyetin değil de, sadece daha geniş bir bütünün parçası olması nedeniyle arızi fayda elde ettiğinde bir grup içi hizmet alıyormuş gibi kabul edilmemelidir. Örneğin bağlı bir işletme, sırf grupla ilişkisi nedeniyle tek başına elde edebileceğinden daha yüksek bir kredi notu elde ediyor ise herhangi bir hizmetten söz edilemez; ancak yüksek kredi derecesinin bir başka grup üyesinin sağladığı bir garantiden kaynaklanıyor olması veya işletmenin küresel pazarlama ve halkla ilişkiler kampanyalarını kapsayan planlı toplu grup icraatlarındankaynaklanması durumlarında fiili olarak bir grup içi hizmet söz konusudur. Bu bağlamda, pasif birlikteliğin, grubun belli üyelerinin kâr potansiyelini artıran ÇUİ grubunun niteliklerinin aktif promosyonundan ayrı tutulması gerekir. Her bir vaka, kendi mahiyet ve koşulları itibariyle değerlendirilmelidir. ÇUİ grup sinerjileri ile ilgili olarak, I. Bölüm Kısım D.8'e bakınız.

B.1.5. Merkezileştirilen hizmetler

7.14 Bir bütün olarak grupla alakalı olabilecek diğer faaliyetler, ana şirkette veya bir veya daha fazla grup hizmet merkezlerinde (bölgesel idare merkezleri gibi) merkezileştirilen ve gruba (veya grubun birden fazla üyesine) bu şekilde temin edilen faaliyetlerdir. Merkezileştirilen faaliyetler, iş türü ve grubun organizasyonel yapısına bağlı olmakla birlikte genel olarak; planlama, koordinasyon, bütçe kontrolü, mali danışmanlık, muhasebe, denetim, hukuk işleri, faktöring ve bilgisayar hizmetleri gibi idari hizmetleri; nakit akışlarının ve ödeme gücünün, sermaye artırımlarının, borç sözleşmelerinin, faiz ve döviz risklerinin yönetimi ve refinansmanın kontrolü gibi mali hizmetleri; üretim, satın alma, dağıtım ve pazarlama alanlarında destek; ve işe alma ve eğitim gibi personel konularındaki hizmetleri kapsar. Grup hizmet merkezleri ayrıca genellikle sipariş yönetimi, müşteri hizmetleri ve çağrı merkezleri, Ar-Ge hizmetlerini yürütür veya ÇUİ grubunun bütünü veya bir kısmı için gayrimaddi varlıkların yönetimi ve korunmasını üstlenir. Bu tür faaliyetler, bağımsız işletmelerin bunlar için ücret ödemeyi kabul edecekleri veya bunları kendi bünyelerinde gerçekleştirecekleri için genellikle grup içi hizmetler olarak değerlendirilebilecektir.

B.1.6. Ücretlendirme Şekli

7.15 Bağımsız işletmeler arasında hizmet sağlanıyor olsa bir ücret ödenip ödenmeyeceğine ilişkin değerlendirmede, söz konusu işlem emsallere uygunluk ilkesine göre hareket eden bağımsız işletmeler arasında gerçekleşmiş olsaydı emsallere uygunluk değerlendirmesinin alacağı şeklin de dikkate alınması gerekir. Örneğin borçlar, döviz ve riskten korunma (hedging) gibi finansal hizmetler söz konusu olduğunda, tüm ücretlendirmeler aradaki marjın içine dâhil edilmekte olup bunlar için ayrıca bir hizmet ücreti talep edilmesi doğru olmayacaktır. Benzer şekilde bazı satın alma ve tedarik hizmetlerinde, temin edilen ürünün veya hizmetlerin fiyatı bir komisyon unsurunu da içerebilir ve bu durumda da ayrıca bir hizmet ücreti alınması doğru olmayabilir.

7.16 Başka bir sorun da, "çağrı" üzerine sağlanan hizmetler konusunda ortaya çıkabilmektedir. Buradaki sorun bu tür hizmetlerin mevcudiyetinin, emsaline uygun bir bedelin (fiili olarak sağlanan hizmetlerin fiyatına ek olarak) fatura edilmesini gerektiren başlı başına farklı bir hizmet sayılıp sayılamayacağına ilişkindir.. Üyelere istenilen her zaman mali, idari, teknik, yasal veya vergisel danışmanlık ve destek sağlanması gibi hizmetler sunmak üzere bir ana şirket veya bir veya daha fazla grup hizmet merkezi hazır bulunabilir. Böyle bir durumda ilişkili işletmelere personel, teçhizat, vs. tedariki suretiyle bir hizmet sağlanmış olabilir. Karşılaştırılabilir durumdaki bağımsız bir işletmenin ihtiyaç hâsıl olduğunda bu hizmetlere erişim imkânına sahip olmak için maliyete katlanmasının makul kabul edileceği ölçüde, burada bir grup içi hizmetten söz etmek mümkün olacaktır. Örneğin, bir bağımsız işletmenin yasal danışmanlık alabilmek ve aleyhinde açılabilecek herhangi bir dava söz konusu olduğunda kendisini temsil ettirmek üzere bir avukatlık firmasına yıllık bir abonman ücreti ödemesi bilinmeyen bir durum değildir. Diğer bir örnek, herhangi bir arıza durumunda öncelikli bilgisayar ağı onarımına yönelik bir hizmet sözleşmesidir.

7.17 Bu hizmetler, çağrı üzerine sunulabilmekte ve yıllar itibariylemiktar ve önem anlamında değişiklikler gösterebilmektedir. Hizmete dair potansiyel ihtiyacın uzak bir ihtimal olması, çağrı yoluyla hizmete erişim imkânının avantajlarının ihmal edilebilir ölçekte olması, çağrı yoluyla sunulan hizmetlerin stand-by anlaşmasına ihtiyaç olmaksızın başka kaynaklardan da süratle ve kolaylıkla temin edilebilmesinin mümkün olması durumunda; bağımsız bir işletmenin abonelik masrafları üstlenmesi sıklıkla karşılaşılacak bir durum değildir. Dolayısıyla, bir grup içi hizmet ifasının gerçekleştirildiğinin belirlenmesinden önce; çağrı üzerine hizmet düzenlemeleri aracığıyla bir grup şirketine sunulan faydanın, belki de sadece faturalandırmanın yapılacağı yıla göre

değil, birkaç yıllık süreç içesinde söz konusu hizmetten ne ölçüde faydalanıldığına bakılarak değerlendirilmesi gerekecektir.

7.18 Sunulduğu iddia edilen hizmetler için bir ilişkili işletmeye ödeme yapılmış olması, hizmetlerin fiilen gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin belirlenmesi açısından faydalı olabilir; ancak bir ödemenin sadece "yönetim ücretleri" olarak tanımlanmasının, bu hizmetlerin sağlandığına dair birinci dereceden kanıt olarak kabul edilmesi beklenmemelidir. Diğer taraftan; ödemelerin veya akdi anlaşmaların yokluğu da, otomatik olarak herhangi bir grup içi hizmet sağlanmadığı sonucunu doğurmaz.

B.2. Emsallere uygun bedelin belirlenmesi

B.2.1. Genel olarak

7.19 Bir grup içi hizmetin sunulmuş olduğu bir kez belirlendikten sonra, diğer grup içi transferlerde de olduğu gibi şayet varsa ödenen tutarın emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenip belirlenmediğinin tespiti gerekir. Başka bir deyişle; grup içi hizmetler için faturalandırılan tutarın, karşılaştırılabilir koşullardaki bağımsız işletmeler arasında gerçekleştirilip kabul görebilecek miktarda olması gereklidir. Sonuç olarak bu tür işlemler, salt ilişkili işletmeler arasında gerçekleşmesi sebebiyle, bağımsız işletmeler arasındaki karşılaştırılabilir işlemlerden, vergisel amaçlarla farklı muameleye tabi tutulmamalıdır.

B.2.2. Grup içi hizmetlerin fiyatlandırılmasında fiilen geçerli anlaşmanın tespiti

7.20 Şayet hizmetler için fiilen bir faturalandırma yapılmış ise; tutarın tespiti için vergi idaresinin, ilişkili işletmeler arasında hizmet teminine ilişkin faturalandırmayı kolaylaştıracak fiilen uygulamaya geçirilmiş düzenlemeler varsa, bunların içeriğini tespit etmesi gerekecektir.

B.2.2.1 Doğrudan ücretlendirme yöntemleri

7.21 Bazı durumlarda, grup içi hizmetlerin faturalandırılmasına yönelik düzenlemeler kolaylıkla tespit edilebilir. Bunlar, ÇUİ grubunun doğrudan ücretlendirme yöntemini kullandığı, yani ilişkili işletmelere belirli hizmetlerin faturalandığı durumlardır. Genellikle doğrudan ücretlendirme yöntemi, verilen hizmetin ve ödeme gerekçesinin net bir şekilde tespit edilebilmesine olanak sağlaması nedeniyle vergi idareleri açısından uygulamada pratiklik sağlar.

Böylelikle doğrudan ücretlendirme yöntemi, tahsil edilen tutarın emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde olup olmadığının tespitini de kolaylaştırmaktadır.

7.22 Bir ÇUİ grubu, özellikle ilişkili işletmelere sunulan hizmetlerin benzerlerinin bağımsız işletmelere de sunulduğu durumlarda doğrudan ücretlendirme düzenlemelerini uygulamaya muktedir olabilir. Söz konusuhizmetler sadece ilişkili işletmelere değil, bağımsız işletmelere de karşılaştırılabilir biçimde sunulmakta ve işletmenin faaliyetlerinin önemli bir kısmını da oluşturmakta ise ÇUİ'nin faturalandırmanın temellendirilmesi (yapılan işin, ücret unsurlarının veya üçüncü taraf sözleşmelerinin yerine getirilmesi esnasında yapılan maliyetlerin kaydedilmesi gibi) bakımından yetkin olduğu varsayılabilir. Sonuç olarak, budurumdaki ÇUİ'ler, ilişkili işletmelerle yaptıkları işlemlerle ilgili olarak doğrudan ücretlendirme yöntemini uygulamaları konusunda teşvik edilirler. Bununla birlikte; örneğin bağımsız işletmelere sunulan hizmetlerin sadece arızi veya marjinal olması gibi durumlarda, bu yaklaşımın her zaman uygun olmadığı kabul edilmektedir.

B.2.2.2 Dolaylı ücretlendirme yöntemleri

7.23 Grup içi hizmetlerin faturalandırılmasında doğrudan ücretlendirme yönteminin uygulanması pratikte güç olabilmektedir. Bu nedenle bazı ÇUİ grupları, ana şirketler veya grup hizmet merkezlerinin sağladığı hizmetlerin ücretlendirilmesi için başka bazı yöntemler geliştirmişlerdir. Böyle durumlarda ÇUİ gruplarının, aşağıda B.2.3 Kısmında yer alan esaslar çerçevesinde bir emsallerine uygun ücret belirlenmesinde çoğunlukla bir miktar tahmin veya yaklaşık değer kullanımı gerektiren maliyet dağıtımı veya paylaşımı yöntemlerine başvurmak dışında çok fazla seçenekleri bulunmamaktadır. Bu tür yöntemler genellikle dolaylı ücretlendirme yöntemleri olarak adlandırılırlar ve bunların kullanımlarına, sunulan hizmetlerin müşteriler açısından değeri ve bağımsız işletmeler arasında karşılaştırılabilir hizmetlerin ne ölçüde sunulduğu dikkate alınmak kaydıyla izin verilmelidir. Bu ücret hesaplama yöntemleri işletmenin ana faaliyet konusunu oluşturan belli başlı hizmetlerin sadece ilişkili işletmelere değil, bağımsız taraflara da sunulduğu durumlarda genellikle kabul görmemektedir. Sağlanan hizmet için adil bir ücret oluşturulması için her türlü çabanın gösterilmesi gerekliliğinin yanı sıra; ücretlendirmeler, tanımlanabilen ve makul ölçüde tahmin edilebilir faydalarla da desteklenmelidir. Tüm dolaylı ücretlendirme yöntemleri, her farklı durumun ticari özelliklerine duyarlı olmalı, manipülasyonlara karşı ihtiyatlı olmalıve sağlam muhasebe prensiplerine uymalı, ve de hizmetin alıcısının fiili veya makul ölçülerde tahmin edilen faydalarıyla orantılı ücretlendirmeler veya maliyet dağıtımları oluşturabilmelidir.

7.24 Bazı durumlarda, sağlanan hizmetin mahiyeti gereği bir dolaylı ücretlendirme yönteminin kullanılması zorunlu olabilir. Bununla ilgili bir örnek, sunulan hizmetlerin değerinin farklı ilgili kurumlar arasındaki dağılımının ancak tahmini veya yaklaşık olarak belirlenmesi dışında hesaplanamamasıdır. Bu problem, örneğin merkezi olarak yürütülen (uluslararası fuarlar, uluslararası basın veya diğer merkezi reklam kampanyaları aracılığıyla) satış promosyonu faaliyetlerinin birden fazla ilişkili işletmede üretilen veya satılan malların miktarını etkilediğinde ortaya çıkabilir. Bir başka örnek ise; hizmetten faydalanan her bir işletme için ilgili hizmetlerin kayıt ve analizinin yapılmasının, faaliyetlerin bizzat gerçekleştirilmesinden daha ağır idari yükler getirdiği durumlardır. Bu tür durumlarda ücret; doğrudan dağıtılamayacak maliyetlerin, başka bir deyişle çeşitli hizmetlerin özel olarak bunlardan fiilen yararlananlara yüklenemeyen maliyetlerinin, hizmetlerden fayda sağlama potansiyeli olan tüm işletmeler arasında dağıtımı yoluyla belirlenebilir. Emsallere uygunluk ilkesinin karşılanabilmesi için; seçilen dağıtım yönteminin, karşılaştırılabilir durumdaki bağımsız işletmelerin kabul edeceği türden tutarlı bir netice vermesi gerekir.

7.25 Dağıtım, örneğin ciro, çalıştırılan personel veya işlenmekte olan siparişler gibi faaliyete dayalı bir anahtarlar gibi aynı zamanda doğrulanmasıkolay olan, hizmet kullanımının doğru bir ölçüsü temel alınarak yapılmalıdır. Dağıtım yönteminin uygunluğu, hizmetin mahiyetine ve kullanımına bağlı olabilir. Örneğin, bordro hizmetlerinin kullanımı veya tedariği, cirodan daha çok personel sayısına bağlı olabilirken; öncelikli bilgisayar destek teminineyönelik abone maliyetleri, grup üyeleri tarafından yapılan nispi bilgisayar harcamaları ile orantılı olarak dağıtılabilir.

7.26 Dolaylı ücretlendirme yöntemi kullanıldığında, ücret ile sağlanan hizmetler arasındaki ilişki belirgin olmayabilir ve sağlanan faydanın değerlendirilmesi zor bir hal alabilir. Elbette burada hizmet karşılığı ücretlendirilen işletmenin de, ücret ile hizmetin ilgisini kuramadığı bir durum söz konusu olabilir. Bunun sonucunda, çifte vergilendirme riski artmaktadır; çünkü tazmin edilmesi gerekli tutarın kolaylıkla belirlenememesi durumunda grup üyeleri adına üstlenilen maliyetlere ilişkin bir indirimin gerçekleştirilmesi veya hizmetin alıcısının alınan hizmetlerin sağlandığını gösterememesi halinde, ödenen miktarı vergi matrahından düşmesi güçleşecektir.

B.2.2.3 Tazmin şekli

7.27 İlişkili bir işletmeye sağlanan hizmetlerin bedeli, diğer transferler için tahsil edilen fiyata dâhil edilebilir. Örneğin bir patent veya know-how lisanslamasının fiyatı; lisansı alan için sunulan teknik yardım hizmetleri veya

merkezileştirilmiş hizmetler ya da lisans çerçevesinde üretilen malların pazarlamasına yönelik idari danışmanlık hizmetleri için bir ödemeyi de içerebilir. Bu tür durumlarda vergi idaresi ve mükellefler, ekstra bir bedel tahsil edilip edilmediğini ve çifte indirim yapılıp yapılmadığını kontrol etmelidirler.

7.28 "Çağrı üzerine" sağlanan hizmetler (bkz. 7.16 ve 7.17 no'lu paragraflar) nedeniyle herhangi ilave bir miktarın faturalandırılmasına yönelik düzenlemelere ilişkin olarak, hizmetlerin mevcut kullanım koşullarının incelenmesi gerekli olabilir; zira bu koşullar arasında, mevcut kullanım düzeyi önceden belirlenen belli bir düzeyi aşıncaya kadar herhangi bir ücretlendirme yapılmayacağına dair bir hüküm olabilir.

B.2.3. Emsallere uygun tazminin hesaplanması

7.29 Grup içi hizmetlerle ilgili olarak emsallere uygun fiyatın belirlenmesine çalışılırken; mesele, hem hizmet sağlayıcısı hem de hizmet alıcısı açısından değerlendirilmelidir. Bu bağlamda hizmetin alıcı için değeri ve karşılaştırılabilir durumdaki bağımsız bir işletmenin karşılaştırılabilir koşullarda bu hizmete ne kadar ücret ödemeye hazır olacağı gibi hususların yanı sıra, hizmetin sağlayıcısına maliyeti de değerlendirmeye alınmalıdır.

7.30 Örneğin, hizmet almak isteyen bağımsız bir işletme açısından bakıldığında, o piyasadaki hizmet sağlayıcıları, hizmeti bağımsız işletmenin ödemeye razı olduğu bir fiyattan sağlamayı kabul edebilir ya da etmeyebilirler. Şayet hizmet sağlayıcıları hizmeti, bağımsız işletmenin ödemeye razı olacağı fiyat aralığında sağlayabilirse bir anlaşma sağlanır. Hizmet sağlayıcısının bakış açısından ise; hizmeti sağlayacağı asgari fiyat ve hizmetin maliyeti, üzerinde durulması gereken hususlar olmakla birlikte, bunlar her durumda mutlaka sonucu belirleyici unsurlar olmayabilirler.

B.2.3.1 Yöntemler

7.31 Grup içi hizmetler açısından emsallere uygun transfer fiyatının oluşturulması için kullanılacak yöntem, I, II ve III. Bölümlerdeki açıklamalara göre belirlenmelidir. Bu Rehberdeki açıklamaların uygulanması, grup içi hizmetlerin fiyatlandırılmasında sıklıkla KFY (karşılaştırılabilir fiyat yöntemi) veya maliyet bazlı yöntemlerin (maliyet artı yöntemi veya maliyet bazlı işleme dayalı net kâr marjı yöntemi) kullanılmasına yol açar. Karşılaştırılabilir hizmetler, alıcının piyasasındaki bağımsız işletmeler arasında sağlandığında veya ilişkili bir işletme tarafından karşılaştırılabilir koşullardaki ilişkisiz bir işletmeye sunulduğunda; KFY, muhtemelen en uygun yöntemdir. Buna örnek

olarakmuhasebe, denetim, hukuk veya bilgisayar hizmetlerinin; kontrollü veya kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilir olduğu durumlarda sağlanması gösterilebilir. KFY'nin uygulanamadığı durumlarda; faaliyetin mahiyetinin, kullanılan varlıkların ve üstlenilen risklerin, bağımsız işletmelerinkiyle karşılaştırılabilir olması halinde, en uygun yöntem olarak maliyet bazlı bir yöntem uygulanabilir. Maliyet artı yönteminin uygulanmasında, II. Bölümün II. Kısmındaki açıklamalarda belirtildiği üzere, kontrol edilen ve kontrol dışı işlemlerin kapsama dâhil maliyet kategorileri arasında bir uyum olması gerekmektedir. İstisnai olarak, örneğin KFY veya maliyet bazlı yöntemlerin uygulanmasının güç olabileceği durumlarda; emsaline uygun fiyatın tatmin edici bir şekilde belirlenebilmesi için birden fazla yöntemin dikkate alınması (bkz. 2.12 no'lu paragraf) faydalı olabilir.

7.32 İlgili hizmetler ve üyelerin faaliyet ve performansları arasında bir ilişki kurulabilmesi için grubun çeşitli üyelerine ilişkin bir işlev analizi yapılması gerekli olabilir. İlaveten hizmetin sadece anlık etkisi değil, uzun dönem etkisi de dikkate alınmalı, bu yapılırken bazı maliyetlerin gerçekleştikleri esnada makul olarak beklenen faydaları gerçekte hiçbir zaman üretmeyeceği de göz önünde bulundurulmalıdır. Örneğin bir pazarlama operasyonuna yönelik hazırlıklar için yapılan harcamalar, kaynakları göz önüne alındığında aksi kanıtlanmadıkça bir üyenin üstlenemeyeceği kadar ağır görülebilir; bu tür bir durumda hizmet için ödenecek ücretin emsaline uygun olup olmadığının belirlenmesinde, operasyondan beklenen faydalar ile bazı emsaline uygun anlaşmalardaki ücretin miktarının ve zamanlamasının operasyonun sonuçlarına bağlı olabileceği ihtimali göz önüne alınmalıdır. Bu tür durumlarda mükellefin, ilişkili işletmelere fatura ettiği tutarların makul olduğunu ispatlamaya hazır olması gerekir.

7.33 Koşullar itibariyle en uygun yöntem olarak maliyet bazlı bir yöntemin belirlendiği durumda yapılacak analizde, grup hizmet sağlayıcısı tarafından üstlenilen maliyetlerin, kontrol edilen ve kontrol dışındaki işlemler arasında karşılaştırmayı güvenli kılmak için bir takım düzeltmelere tabi tutulmasına gerek olup olmayacağını incelenmelidir.

7.34 Bir ilişkili işletme hizmetlerin sağlanmasında sadece bir acente veya aracı olarak rol alıyor ise maliyet bazlı bir yöntemin uygulanmasında, bir getiri veya kâr marjının bizzat hizmetlerin ifasıaçısından değil, acente fonksiyonunun icrası açısından uygun olması hususu önemlidir. Bu tür bir durumda emsaline uygun fiyatlandırmanın, acente fonksiyonunun maliyetleri yerine hizmetlerin maliyeti üzerinden hesaplanan kâr marjına dayalı olarak belirlenmesi doğru olmayabilir. Örneğin bir ilişkili işletme, grup üyeleri adına bir reklam alanının kiralanmasının masraflarını üstlenebilir ve bu masraflar, grup üyeleri bağımsız

işletmeler olsa bu işletmeler tarafından direkt olarak üstlenilecek masraflar olabilir. Böyle bir durumda bu maliyetleri gruptaki hizmet alıcılarına herhangi bir kâr uygulamaksızın aktarmak ve kâr marjını sadece aracının acente fonksiyonunu üstlenmesi nedeniyle yüklendiği maliyetlere uygulamak pekâlâ uygun olabilir.

B.2.3.2 Bir kâr unsurunun eklenmesine ilişkin değerlendirmeler

7.35 Grup içi hizmetler için emsaline uygun fiyatın oluşturulmasında kullanılan yönteme bağlı olarak, fiyatın hizmet sağlayıcısı açısından bir kâr içermesinin gerekli olup olmayacağı sorusu gündeme gelebilir. Emsaline uygun bir işlemde bağımsız bir işletme normal olarak, maliyetine satmak yerine hizmetini kendisine kâr sağlayacak şekilde ücretlendirmeyi tercih eder. Hizmetin alıcısının mevcut ekonomik alternatifleri de emsaline uygun ücretin belirlenmesi esnasında dikkate alınmalıdır. Bununla birlikte bağımsız bir işletmenin sadece hizmeti sağlamakla bir kâr elde etmediği durumlar da olabilmektedir (I. Bölümde iş stratejileri başlığı altında tartışıldığı üzere); örneğin hizmet sağlayıcının maliyetlerinin (tahmini veya fiili) piyasa fiyatlarını aştığı ancak kârlığını artırmak için (ki bu faaliyet çeşitliliğini tamamlamak suretiyle olabilir) yine de hizmeti sağlamayı kabul ettiği durumlar olabilir. Öyleyse emsaline uygun fiyatın, grup içi bir hizmet sağlayan bağımsız bir işletme açısından her zaman kâr getirmesi bir zorunluluk değildir.

7.36 Örneğin grup içi hizmetlerin piyasa fiyatı hizmet sağlayıcısının maliyetlerinden daha yüksek olmayabilir. Bu durum, örneğin hizmetin hizmet sağlayıcının sıradan veya sürekli faaliyetleri arasında yer almayıp, ÇUİ grubuna kolaylık sağlamak üzere arızi olarak sunulduğu durumlarda ortaya çıkabilir. Grup içi hizmetlerin bağımsız bir işletmeden elde edilebilecekl parasal değerle aynı değere sahip olup olmadığının belirlenmesinde, işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin değerlendirilmesi bakımından fonksiyonların ve beklenen faydaların karşılaştırılması önemli olacaktır. Bir ÇUİ grubu, belki de diğer grup içi faydalar (karşılığında emsaline uygun tazminin uygun olabileceği) gibi farklı nedenlerle hizmeti üçüncü bir taraf yerine grup içinden temin etmeyi tercih edebilir. Böyle bir durumda, sırf ilişkili işletmenin kâr elde etmesini temin için; hizmetin fiyatını, KFY ile belirlenecek olanın üstüne çıkarmak uygun olmayacaktır. Bu tür bir sonuç emsallere uygunluk ilkesine ters düşecektir. Bununla birlikte; hizmetin, alıcısına olan tüm faydalarının usulünce dikkate alınmasının temini önemlidir.

7.37 Vergi idareleri ve mükelleflerin prensip olarak emsallere uygun bir fiyatlandırmanın usulünce uygulanmasını hedeflemeleri gerekmekle birlikte, istisnai olarak bir vergi idaresinin bazı durumlarda kendi takdiriyle, hizmetlerin yerine getirilmesinde emsallere uygun fiyatın hesaplanması ve

vergilendirilmesinden vazgeçmesinin (ki bu, uygun koşullardaki bir mükellefe verdiği hizmetlerin sadece maliyetlerini bölüştürme izninin verilmesinden farklıdır) pratikte bir nedeni olabileceği göz ardı edilmemelidir. Örneğin bazı durumlarda bir fayda-maliyet analizi, tahsil edilecek ek vergi gelirinin, emsalleree uygun fiyatın belirlenmesinin getireceği maliyetleri ve idari yükleri karşılamayacağını gösterebilir. Bu tür durumlarda emsaline uygun bir fiyat yerine tüm ilgili maliyetlerin faturalandırılması, ÇUİ'ler ve vergi idareleri açısından tatmin edici sonuçlar doğurabilir. Vergi idarelerinin bu taviz seçeneğini; bir hizmetin sunulmasının ilişkili işletmenin başlıca faaliyeti olduğu, kâr unsurunun nispi olarak önem arz ettiği veya doğrudan ücretlendirmenin, emsallere uygun fiyatın belirlenmesi için bir baz olarak kullanılmasının mümkün olduğu durumlarda kabul etmesi zorlaşır.

C. Grup içi hizmetlere bazı örnekler

7.38 Bu Kısımda, grup içi hizmetlerin sağlanmasına ilişkin çeşitli transfer fiyatlandırması örneklerine yer verilmektedir. Örnekler, sadece açıklayıcı saikle verilmiştir. Münferit durumlar söz konusu olduğunda, herhangi bir transfer fiyatlandırması yönteminin uygulanabilirliği konusunda bir yargıya varabilmek için mevcut olgu ve koşulların incelenmesi gerekmektedir.

7.39 Örneklerden ilki, ekonomik nedenlerle faaliyetlerini merkezileştirmeye karar veren bir ÇUİ grubundaki borç faktöring faaliyetlerine ilişkindir. Örneğin, likidite, döviz ve borç risklerini daha iyi yönetmek ve idari verimlilik sağlamak amacıyla borç faktöring faaliyetlerini merkezileştirmek, ihtiyatlı bir yaklaşım olarak kabul edilebilir. Bu sorumluluğu üstlenen bir borç faktöring merkezi, emsaline uygun bir ücretin tahsilini gerektiren bir grup içi hizmet sunmaktadır. Bu tür bir durumda KFY yönteminin uygulanması uygun olacaktır.

7.40 Grup içi hizmetleri içerebilecek bir diğer örnek, imalat veya montaj faaliyetleridir. Faaliyetler, fason imalat dâhil çeşitli şekillerde gerçekleştirilebilir. Fason imalatta bazı durumlarda üretici, ne üretileceği ve hangi miktar ve niteliklerde üretileceği konularında karşı taraftan alacağı yoğun talimatlar doğrultusunda faaliyet göstermektedir. Bazı durumlarda karşı taraf, üreticiye hammadde ve parça sağlamaktadır. Üretici işletmeye, kalite gerekliliklerini karşılaması koşuluyla imal ettiği tüm ürünlerin satın alınacağı garantisi verilebilmektedir. Böyle bir durumda üretici işletmenin, karşı tarafa düşük riskli hizmet sağladığı kabul edilir ve dolayısıyla II. Bölümdeki ilkeler çerçevesinde maliyet artı yöntemi en uygun seçenektir.

7.41 Benzer şekilde araştırma faaliyetleri de grup içi hizmetler kategorisine örnek oluşturabilir. Faaliyetin koşulları, hizmeti sağlayan tarafla imzalanacak fason araştırma olarak tanımlanan ayrıntılı bir sözleşmeyle belirlenebilir. Faaliyet, yüksek düzeyde kalifiye personel gerektirebilir ve de hem yapısı hem de grubun başarısı için önemi açısından çeşitlilik gösterebilir. Fiiliyattaki düzenlemeler, ana tarafça belirlenen ayrıntılı programlardan araştırma şirketinin geniş bir yelpazede belirlenmiş kategoriler içinde çalışma yetkisine sahip olduğu anlaşmalara kadar gidebilen çeşitli biçimlerde olabilir. İkinci sayılan alternatifte ticari açıdan değerli alanların belirlenmesi ve başarısız araştırma riskinin değerlendirilmesi gibi ilave fonksiyonlar, bir bütün olarak grubun performansı bakımından kritik önem arz edebilir. Bu nedenle, uygun transfer fiyatlandırması yönteminin belirlenmesinden önce, ayrıntılı bir işlev analizi yapılması ve araştırmanın tam olarak içeriğinin ve faaliyetlerin işletme tarafından ne şekilde yerine getirildiğinin anlaşılması son derece önemlidir. Araştırmayı üstlenen tarafın gerçekçi şekilde sahip olduğu seçeneklerin değerlendirilmesi de, en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçiminde faydalı olabilecektir. Bkz. VI. Bölüm Kısım B.2.

7.42 Grup içi hizmetlere bir diğer örnek, lisansların yönetimidir. Buradaki amaç doğrultusunda, gayrimaddi varlık haklarının idaresi ve bunlara ilişkin yasal korumanın takibi, bu haklardan yararlanılmasından ayrı tutulmalıdır. Bir lisansın korunması, olası lisans ihlallerinin izlenmesinden ve lisans haklarına sahip çıkılmasından sorumlu bir grup hizmet merkezi tarafından üstlenilebilir.

D. Düşük katma değerli grup içi hizmetler

7.43 Bu Kısımda, düşük katma değerli grup içi hizmetler olarak adlandırılan hususi bir grup içi hizmetler kategorisine ilişkin özel açıklamalar yer almaktadır. Kısım D.1, düşük katma değerli hizmetlerin tanımına yer vermektedir. Kısım D.2'de düşük katma değerli grup içi hizmetler açısından emsaline uygun ücretlendirmeye ilişkin basitleştirilmiş fayda testi dâhil basitleştirilmiş alternatif bir yaklaşım anlatılmaktadır. Kısım D.3'te bu basitleştirilmiş yaklaşımı tercih eden bir ÇUİ grubunun karşılaması gereken belgelendirme ve raporlama gerekliliklerine ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Son olarak, kısım D.4'te ise düşük katma değerli grup içi hizmetlerin ücretlendirilmesinde stopaj vergisinin uygulanmasına ilişkin bazı hususlara yer verilmektedir. Özet olarak; basitleştirilmiş yaklaşım, düşük katma değerli grup içi hizmetler için emsaline uygun fiyatın maliyetlerle yakından ilgili olduğunu kabul etmekte, söz konusu hizmet kategorilerinin maliyetlerini bunların kullanımından fayda sağlayan grup şirketlerine dağıtmakta ve sonra da tüm hizmet kategorilerine aynı kâr marjını uygulamaktadır. Bu Kısımda açıklanan basitleştirilmiş yaklaşımı tercih etmeyen

ÇUİ grupları, düşük katma değerli grup içi hizmetlere ilişkin transfer fiyatlandırması hizmetleri ile ilgili konuları, yukarıda A ve B Kısımlarında yer alan maddeler çerçevesinde ele almalıdır.

D.1. Düşük katma değerli grup içi hizmetlerin tanımlanması

7.44 Bu Kısımda, Kısım D.2'de tartışılan basitleştirilmiş alternatif yaklaşımın uygulanmasında geçerli düşük katma değerli grup içi hizmetlere ilişkin tanımsal hususlara yer verilmektedir. Aşağıda, öncelikle; basitleştirilmiş alternatif yaklaşımın uygulanmasında, hizmetlerin düşük katma değerli olarak değerlendirilmesi için sahip olmaları gereken özellikler açıklanmaktadır. Daha sonra basitleştirilmiş alternatif yaklaşım açısından düşük katma değerli grup içi hizmetler olarak değerlendirilmeyen faaliyetlersıralanmaktadır. Son olarak da basitleştirilmiş alternatif yaklaşım açısından düşük katma değerli grup içi hizmetler olarak değerlendirilebilecek özelliklere sahip hizmetlere örnekler verilmektedir.

7.45 Basitleştirilmiş alternatif yaklaşım açısından düşük katma değerli grup içi hizmetler; bir ÇUİ grubunun bir veya daha fazla üyesi adına aynı grubun bir veya daha fazla üyesi tarafından yerine getirilen ve

- destekleyici türde,
- grubun ana faaliyet alanının bir parçası olmayan (yani kâr getirici faaliyetler yaratmayan ya da grup açısından ekonomik öneme sahip faaliyetlere katkı sağlamayan),
- değerli özgün gayrimaddi varlıkların kullanımını gerektirmeyen ve bu tür hakların yaratılmasına yol açmayan,
- hizmet sağlayıcısı tarafından önemli ve belirgin risk varsayım veya kontrolü içermeyen ve hizmet sağlayıcısı için önemli bir risk yaratılmasına yol açmayan.

7.46 Söz konusu hizmetlerin ÇUİ grubunun ilişkili kişi olmayan müşterilerine de sağlanıyor olması halinde, normalde düşük katma değerli grup içi hizmetler olarak kabul edilecek bu hizmetlere, bu Kısımda yer alan açıklamalar uygulanmaz. Bu tür durumlarda, grup içi hizmetler açısından emsaline uygun fiyatın belirlenmesinde kullanılabilecek güvenilir iç emsalin var olduğu varsayılır.

7.47 Aşağıdaki faaliyetler, bu Kısımda tanımlanan basitleştirilmiş yaklaşıma uygun değildir:

- ÇUİ grubunun ana faaliyet alanını oluşturan hizmetler,
- Ar-Ge hizmetleri (7.49 no'lu maddede yer alan bilişim teknolojileri kapsamında yer almamak koşuluyla yazılım geliştirme hizmetleri dâhil),
- Yapım ve üretim hizmetleri,
- Yapım veya üretim süreçlerinde kullanılan hammadde ve diğer materyallerle ilgili satın alma faaliyetleri,
- Satış, pazarlama ve dağıtım faaliyetleri,
- Finansal işlemler,
- Doğal kaynakların çıkarılması, keşfi ve işlenmesi,
- Sigorta ve reasürans,
- Kurumsal üst yönetim hizmetleri (7.45 no'lu madde tanımlamasına göre düşük katma değerli grup içi hizmet olarak kabul edilen hizmetlerin yönetimsel gözetimi hariç).

7.48 Bir faaliyetin 7.45 no'lu paragrafta tanımlandığı şekilde basitleştirilmiş yaklaşıma uygun olarak kabul edilmemiş olması, bu faaliyetin yüksek getiriler sağlayacağı şeklinde yorumlanmamalıdır. Faaliyet yine de düşük katma değer üretebilir ve eğer gerekiyorsa bu tür bir faaliyet için emsallerine uygun ücretin 7.1-7.42 no'lu paragraflarda yer alan açıklamalara göre belirlenmesi gerekir.

7.49 Aşağıda sayılanlar, 7.45 no'lu paragrafta yer alan düşük katma değerli hizmet tanımlamasına uygun kabul edilebilecek hizmetlere örnekler içermektedir:

- Muhasebe ve denetim: Finansal tablolarda kullanılmak üzere bilgi toplanıp incelenmesi, muhasebe kayıtlarının oluşturulması, finansal tabloların hazırlanması, operasyonel ve finansal denetimlere hazırlık veya destek, muhasebe raporlarının doğruluğu ve güvenilirliğinin kanıtlanması, bilgi ve veri toplamak suretiyle bütçe hazırlığına destek sağlanması,
- Borç ve alacak hesaplarının işlenmesi ve yönetilmesi: Müşteri veya tüketici fatura bilgilerinin toplanması ve kredi kontrol faaliyetleri gibi,

- İnsan kaynakları faaliyetleri:

– İşe alma süreçleri: İşe alma prosedürleri, başvuruların değerlendirilmesinde destek sağlanması ve personelin seçilerek atanması, yeni çalışanların işe yerleştirilmesi, yeni personel için işyeri uyum etkinlikleri, performans değerlendirmesi ve kariyer tanımlamasında destek, personelin işten çıkarılması süreçlerinde destek, ihtiyaç dışı personele yönelik programların hazırlanmasında destek,

– Eğitim ve personel gelişimi: Eğitim ihtiyaçlarının değerlendirilmesi, kurum içi eğitim ve geliştirme programlarının yaratılması, yönetim yetenekleri ve kariyer geliştirme programlarının yaratılması),

– Personel mali hizmetler: Sağlık ve hayat sigortası gibi personel tazminatları ve hakları hk. danışmanlık yapma ve politika tayini, hisse senedi opsiyonu planları ve emeklilik programları, işe devam ve puantaj doğrulamaları, bordro konularında kayıt ve vergi uyumunu da içeren danışmanlık sağlanması,

– Çalışma koşulları: Personel sağlığı prosedürleri ile güvenlik ve çevre standartlarının geliştirilmesi ve izlenmesi,

- İşle ilgili getirilen sağlık, güvenlik, çevre ve diğer yasal standartlara ilişkin verilerin izlenmesi ve toplanması,

- Grubun ana faaliyet konularının bir parçası olmamak şartıyla IT (Bilişim Teknolojisi) hizmetleri: İşletmede kullanılan IT sistemlerinin kurulum, işletim ve güncellemesi; muhasebe, üretim, müşteri ilişkileri, insan kaynakları ve bordro, e-posta sistemleri, vb. için bilgi işlem desteği; bilgi işlem sistemlerinin kullanılması veya uygulaması ve bunun yanı sıra bilgi toplama, işleme ve sunmaya yönelik kullanılan ilgili teçhizatlar hk. eğitim; IT rehberlerinin geliştirilmesi; telekomünikasyon hizmetlerinin sağlanması; IT yardım masası oluşturulması; IT güvenlik sistemlerinin uygulanması ve idaresi; IT ağlarının (yerel bölge ağları, geniş alan ağları, internet) desteklenmesi, kurulması ve kontrolü,

- İç ve dış iletişim ve halkla ilişkiler destekleri (özel reklam ve pazarlama faaliyetleri ve bunlara ilişkin temel strateji geliştirilmesi hariç),

- Hukuk hizmetleri: Kurum içi yasal danışman tarafından üstlenilen anlaşma, sözleşme ve diğer yasal belgelerin hazırlanıp incelenmesi; yasal

danışmanlık ve görüş-öneri, işletmenin temsil edilmesi (dava açılması, idari prosedürler, uzlaşma oturumları gibi), hukuki araştırma ve gayrimaddi varlıkların kaydı ve korunmasına yönelik hukuki ve idari çalışmalar,

- Vergi yükümlülüklerine ilişkin faaliyetler: Bilgi toplama ve beyanname hazırlanması (gelir vergisi, satış vergisi, KDV, emlak vergisi, gümrük vergileri), vergi ödemelerinin yapılması, vergi idarelerinin denetim taleplerine karşılık verilmesi ve vergisel konularda danışmanlık,

- İdari veya bürokratik alandaki genel hizmetler.

7.50 Aşağıdaki örnekler, düşük katma değerli grup içi hizmetlerin tanımının önemli bir unsurunu göz önünde tutarak, işletmenin ana faaliyet alanının bir parçası olan hizmetleri içermemektedirler. İlk bakışta benzer yapıda gibi görünen hizmetler (örnekteki kredi risk analizi), özel koşul ve durumlara bağlı olarak düşük katma değerli grup içi hizmetler sınıflandırmasına girebilir veya girmeyebilir. Örnekler ayrıca hizmetlerin, özel durumlarda önemli bir risk veya değerli özgün gayrimaddi varlıklar yaratmaları nedeniyle düşük katma değerli grup içi hizmet olarak nitelendirilemeyecekleri durumları da göstermektedir.

a) A Ülkesinde yerleşik A Şirketi, bir ayakkabı üreticisi ve Kuzey Batı bölgesinintoptan dağıtıcısıdır. Şirketin tamamen sahip olduğu ilişkili işletmesi B Şirketi, A Şirketi tarafından üretilen ayakkabıların Güney Doğu bölgesindeki toptan dağıtıcısıdır. Faaliyetlerinin bir parçası olarak A Şirketi, bir kredi risk raporlama şirketinden satın aldığı raporlara istinaden düzenli olarak müşterilerine yönelik kredi risk analizi yapmaktadır. A Şirketi, B Şirketinin müşterilerine yönelik olarak da B Şirketi adına aynı yöntem ve yaklaşımları kullanarak aynı kredi riski analizini yapmaktadır. İçinde bulunulan koşullar çerçevesinde A Şirketi tarafından B Şirketi için yapılan hizmeti düşük katma değerli grup içi hizmet olarak değerlendirmek mümkündür.

b) X Şirketi, dünya çapında faaliyet gösteren bir yatırım bankacılığı grubunun bir ilişkili işletmesidir. X Şirketi, finansal türev sözleşmleri içerenişlemlerin potansiyel taraflarına ilişkin kredi risk analizi yapmakta ve dünya çapında faaliyet gösteren yatırım bankacılığı grubu için kredi raporları hazırlamaktadır. Grup, müşterileri için finansal türevlerin fiyatlarının oluşturulmasında X Şirketinin yaptığı kredi analizlerinden faydalanmaktadır. X Şirketi personeli, özel bir uzmanlık geliştirmiş olup; Şirket içi geliştirilen, özel kredi risk analiz modelleri, süreçleri ve

yazılımlarını kullanmaktadır. Bu durumun koşulları çerçevesinde X Şirketinin, dünya çapında faaliyet gösteren yatırım bankacılığı grubu için gerçekleştirdiği hizmetin düşük katma değerli grup içi hizmet olduğu söylenemez.

7.51 Düşük katma değerli grup içi hizmetler terimi; bu tür ÇUİ grubunun ana faaliyet alanının bir parçası olmayan hizmetlerin destekleyici mahiyetine atıfta bulunur. Düşük katma değerli grup içi hizmetlerin sağlanması aslında hizmeti sağlayan yasal birimin ana faaliyet konusu olabilir (örn. grubun ana faaliyet alanı ile ilgili hizmette bulunmaması kaydıyla ortak bir hizmet merkezi). Buna şöyle bir örnek verebiliriz: Bir ÇUİ'nin dünya çapında süt ürünleri geliştirme, üretim, satış ve pazarlama işi yaptığını farz edelim. Grup, tek faaliyeti küresel anlamda IT destek hizmetleri vermek olan bir ortak hizmet merkezi şirketi kurmuş olsun. IT destek hizmetleri sağlayıcısı açısından IT hizmetlerinin sağlanması, şirketin ana işletme faaliyetidir. Ancak hizmet alıcısının bakış açısına ve bütün olarak ÇUİ grubunun bakış açısına göre ise hizmet, ana işletme faaliyeti değildir ve bu yüzden de düşük katma değerli grup içi hizmet olarak kabul edilebilir.

D.2. Düşük katma değerli grup içi hizmetler için emsallere uygun ücretlendirmenin basitleştirilmiş yöntemle belirlenmesi

7.52 Bu Kısımda, düşük katma değerli grup içi hizmetler için basitleştirilmiş bir ücretlendirme mekanizmasının unsurları yer almaktadır. Basitleştirilmiş yöntem, ÇUİ grup üyelerinin faaliyetlerinin desteklenmesine yönelik ortaya çıkan tüm düşük katma değerli hizmet maliyetlerinin bu üyeler arasında paylaştırılmasının öngörüldüğü yaklaşıma dayanır. Basitleştirilmiş yaklaşımın kullanılmasının temel faydaları arasında; (1) fayda testine uyuma ve ücretlerin emsallere uygunluğunun kanıtlanmasına yönelik çabaların azaltılması, (2) 7.45 no'lu paragrafta bahsedilen koşullar karşılandığında basitleştirilmiş yaklaşıma onay veren vergi idareleri tarafından bu kategoriye giren faaliyetlerin ücretlendirilmesinin kabul edileceğine dair ÇUİ gruplarına daha kesin güvence sağlanması ve (3) vergi idarelerine uyum risklerinin etkili bir şekilde gözden geçirilmesine izin verecek belgeler sağlanması sıralanabilir. Bu basitleştirilmiş yöntemi uygulamayı tercih eden bir ÇUİ grubu, uygulamadaki imkânsızlıklar dışında mümkün mertebe faaliyette bulunduğu bütün ülkelerde tutarlı biçimde grup genelinde bu yöntemi uygulayacaktır.

7.53 Bir vergi idaresinin basitleştirilmiş yaklaşıma onay vermediği ve ÇUİ grubunun o bölgedeki yerel yükümlülüklere uyum sağladığı durumlarda; bu

durum, ÇUİ grubun basitleştirilmiş yaklaşımı diğer bölgelerde uygulamasına engel teşkil etmez. Ayrıca her ÇUİ grubu dikey entegrasyon gerçekleştirmemiş olabilir; bunun yerine bazıları kendi yönetim ve destek birimlerine sahip bölgesel veya alt grup gibi yapılaşmalara sahip olabilirler. Bu nedenle, ÇUİ grupları holdingin daha alt düzeyinde basitleştirilmiş yöntemi benimseyip bunu bu alt düzey itibariyle bütün ilişkili işletmelere uygulamayı tercih edebilirler. Bir ÇUİ grubunun basitleştirilmiş yaklaşımı tercih edip, bu Kısımdaki açıklamalar çerçevesinde düşük katma değerli grup içi hizmetleri ücretlendirmesi, emsallere uygunluk ilkesine aykırılık teşkil etmez. Bu Kısımda tartışmalarla ilgili alternatif bir yaklaşım da VIII. Bölümde yer alan maliyet katılım anlaşmalarının uygulanmasıdır.

D.2.1. Düşük katma değerli grup içi hizmetlere fayda testinin uygulanması

7.54 7.6 no'lu paragrafta tartışıldığı üzere, emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde grup içi hizmetler için bir ödeme yapılması zorunluluğu, sadece fayda testi tatmin edici sonuçlar verdiğinde ortaya çıkmaktadır; başka bir deyişle söz konusu faaliyetin, ödeme yapması beklenen grup üyesine ticari pozisyonunu geliştirecek veya sürdürecek şekilde ekonomik veya ticari değer sağlaması gerekmekte olup, bu hususun tespiti ise karşılaştırılabilir koşullardaki bağımsız bir işletmenin bu hizmete bağımsız bir işletme tarafından yerine getirilse ödeme yapıp yapmayacağına ya da grup üyesinin bu hizmeti kendi bünyesinde gerçekleştirip gerçekleştirmeyeceğine ilişkin değerlendirmeye göre belirlenecektir. Bununla birlikte, bu Kısımda tartışılan düşük katma değerli grup içi hizmetler için, bunların doğasınedeniyle, bu tür belirlemeler yapmak güç olabilir ya da ücretlendirmenin miktarını aşacak ölçüde bir çaba gerektirebilir. Genel olarak vergi idareleri, bu Kısımda tartışılan koşullar çerçevesinde ve de özellikle aşağıda Kısım D.3'te yer alan raporlama ve belgelendirme hususlarına riayet edilerek basitleştirilmiş yöntem uygulandığında, fayda testini gözden geçirmekten veya sıkı biçimde uygulamaktan kaçınmalıdırlar.

7.55 Düşük katma değerli grup içi hizmetler, bunları alan tüm taraflara fayda sağlayabilmekle birlikte, bu faydaların büyüklüğüne ve bağımsız işletmelerin bu hizmetler için ödeme yapmaya veya bu hizmetleri kendi bünyelerinde sağlamaya olumlu yaklaşmalarına ilişkin soru işaretleri ortaya çıkabilmektedir. ÇUİ grubunun basitleştirilmiş yaklaşımı izlemesi durumunda, aşağıda Kısım D.3'te tartışılmakta olan raporlama ve belgelendirmeler, düşük katma değerli grup içi hizmetlerin doğası göz önünde bulundurulduğunda fayda testinin karşılandığına dair yeterli kanıt sunmalıdırlar. Fayda testinin

değerlendirilmesinde vergi idareleri, faydaları her bir ücretlendirme unsuruna göre değil, yalnızca hizmet kategorileri itibariyle dikkate almalıdır. Dolayısıyla mükellefin örneğin bordro işleme sürecinde yalnızca desteğin sağlandığını göstermesi gerekecek, ücretlendirilen maliyetlere neden olan faaliyetleri ayrı ayrı belirleme yükümlülüğü olmayacaktır. 7.64 no'lu paragrafta altı çizilen türden bir bilgilendirmenin vergi idaresine yapılmış olması durumunda, ücreti kanıtlamak adına hizmet kategorilerini tanımlayan tek bir yıllık fatura yeterli olacak ve başka bir detay belgeye ihtiyaç olmayacaktır. Düşük katma değerli hizmetin alıcısı, ÇUİ grubunun sadece tek bir üyesiyse, hizmet alıcısına sağlanan faydaların ayrı olarak ispatlanabilmesi beklenir.

D.2.2. Maliyet havuzlarının belirlenmesi

7.56 Bir ÇUİ grubu için düşük katma değerli grup içi hizmetlere yönelik basitleştirilmiş yaklaşımın uygulanmasında ilk adım, yıllık olarak grubun her bir üyesinin gerçekleştirdiği bu tür hizmetlerin her bir kategorisi itibariyle ortaya çıkan tüm maliyetleri içeren bir maliyet havuzunun hesaplanmasıdır. Havuza alınacak maliyetler arasında, hizmet ifasına yönelik doğrudan ve dolaylı maliyetlerin yanı sıra, ehemmiyet göstermesi halinde ilgili faaliyet giderlerinin (örn. gözetim, genel ve idari masraflar) hizmete düşen payları da yer alır. Maliyetler, hizmet kategorilerine göre havuza alınmalı ve havuzun oluşturulmasında kullanılan muhasebesel maliyet merkezleriyle ilişkilendirilmelidir. 7.61 no'lu paragrafta belirtilenlerin uygulanması için, maliyet havuzundaki yansıtma masraflar belirlenmelidir. Maliyet havuzu, sadece faaliyeti gerçekleştiren işletmeye fayda sağlayan kurum içi faaliyetlere (holding şirketin hissedarlık faaliyetleri dâhil) atfedilebilecek maliyetleri dışarıda bırakmalıdır.

7.57 İkinci adım olarak ÇUİ grubu, bir grup üyesi tarafından sadece bir diğer grup üyesi adına gerçekleştirilen hizmetlere ilişkin maliyetleri de belirleyip havuzun dışında bırakmalıdır. Örneğin bir bordro hizmetleri maliyet havuzu oluşturulmasında; eğer grup şirketi A söz konusu hizmeti sadece grup şirketi B'ye sağlıyorsa, bu hizmetle ilgili maliyetler belirlenerek havuzun dışında bırakılmalıdır. Bununla birlikte şayet grup şirketi A kendisinin yanısıra grup şirketi B için de bordro hizmetleri faaliyeti icrasında bulunuyorsa, bu durumda maliyetler, havuzun içinde kalmalıdır.

7.58 Hesaplamanın bu aşamasında ÇUİ grubu, grubun birden fazla üyesine sağlanan düşük katma değerli grup içi hizmet kategorileri ile ilgili maliyet havuzunu belirlemiş olacaktır.

D.2.3. Düşük katma değerli hizmet maliyetlerinin dağıtımı

7.59 Düşük katma değerli grup içi hizmet maliyetlerine dair bu basitleştirilmiş ücretlendirme yönteminin üçüncü adımı, grubun birden fazla üyesine fayda sağlayan maliyet havuzunun içindeki maliyetleri, grup üyeleri arasında paylaştırmak olacaktır. Mükellef, bu amaçla aşağıdaki ilkeler çerçevesinde bir veya daha fazla dağıtım anahtarını seçer. Uygun dağıtım anahtarı veya anahtarları, hizmetlerin yapısına bağlıdır. Aynı hizmet kategorisine ait maliyetlerle ilgili dağıtımlarda aynı dağıtım anahtarı veya anahtarları kullanılmalıdır. 7.24 no'lu paragrafta yer alan açıklamalar uyarınca, her bir hizmet kategorisi maliyeti için seçilen dağıtım anahtarı veya anahtarları, söz konusu hizmetin her bir alıcısı tarafından sağlanması beklenen fayda düzeyini makul ölçüde yansıtmalıdır. Dağıtım anahtarı veya anahtarlarının her bir hizmet için duyulan ihtiyacı yansıtması, genel bir kuraldır. Örnek vermek gerekirse; personelle ilgili hizmetlere ilişkin dağıtım anahtarıher bir şirketin toplam grup çalışan sayısı içindeki payını, bilgi işlem hizmetlerine ilişkin toplam kullanıcı sayısındaki payını, filo yönetimi hizmetlerine ilişkin toplam araç sayısındaki payını, muhasebe destek hizmetlerine ilişkin alakalı tüm işlemler veya toplam varlıklar içindeki payını esas alabilir. Pek çok durum için toplam ciro içindeki pay, kaydadeğer bir anahtar olabilir.

7.60 Bir önceki paragrafta verilen dağıtım anahtarı örnekleri, sınırlayıcı bir liste oluşturma amacı gütmemektedir. İçinde bulunulan durum ve koşullara göre daha iyi tasarlanmış dağıtım anahtarları kullanılabilir. Bununla birlikte, ilgili maliyetlerin grup için yüksek değer yaratmadığı gerçeği göz önünde bulundurularak teorik mükemmellikve uygulama prtaikliği arasında bir denge kurulmalıdır. Bu bağlamda mükellef, tek bir anahtarın göreceli faydaları makul ölçüde yansıttığına dair kanaatinin gerekçelerini açıklayabiliyorsa, birden fazla dağıtım anahtarı kullanımı gerekli olmayabilir. Tutarlılık amacıyla, grup içinde aynı türdeki düşük katma değerli grup içi hizmet kategorileri itibariyle tüm alıcılar için aynı dağıtım anahtarı veya anahtarları kullanılmalıdır ve değişiklik yapılmasını gerektiren meşru bir durum olmadıkça, her yıl aynı makul anahtarın kullanılması beklenir. Vergi idareleri ve mükellefler ayrıca söz konusu makul dağıtım anahtarının değiştirilmesinin karışıklıklara neden olabileceğini de gözardı etmemelidirler. Mükellefin belgelendirmesinde (bkz. aşağıdaki 7.64 no'lu paragraf), dağıtım anahtarının her bir hizmet alıcısının elde etmesi beklenen faydayı yansıtan neticeler verdiğine dair kanaatinin gerekçelerinin yer alması beklenmektedir.

D.2.4. Kâr marjı

7.61 Düşük katma değerli grup içi hizmetler için emsallere uygun ücretin belirlenmesinde ÇUİ hizmet sağlayıcısı, 2.99 ve 7.34 no'lu paragraflara konu edilen yansıtma masraflar hariç havuzdaki tüm masraflar için bir kâr marjı uygulayacaktır. Aynı kâr marjı, kategorilerinden bağımsız olarak tüm düşük katma değerli hizmetler için kullanılacaktır. Kâr marjı, Kısım D.2.2'de belirtilen tüm ilgili maliyetlerin yüzde 5'ine eşit olacaktır. Basitleştirilmiş yaklaşım altında, marjın kıstas çalışması ile desteklenmesine ihtiyaç yoktur. Aynı kâr marjı, bir grup üyesi tarafından sadece bir diğer grup üyesine sunulan ve maliyetleri 7.57 no'lu paragraf uyarınca ayrı olarak belirlenen düşük katma değerli grup içi hizmetlere de uygulanabilir. Düşük katma değerli grup içi hizmetlere ilişkin marjın, ileri analiz ve doğrulama olmaksızın, ne düşük katma değerli grup içi hizmetler kategorisine girmeyen hizmetler, ne de basitleştirilmiş alternatif yaklaşım kapsamında olmayan benzer i hizmetler için emsallere uygun fiyatın belirlenmesinde kıstas olarak kullanılmaması gerektiğinin altı çizilmelidir.

D.2.5. Düşük katma değer yaratan hizmetlerin ücretlendirilmesi

7.62 7.55 no'lu paragraf hükümleri çerçevesinde alternatif yöntemi benimseyen ÇUİ grubunun herhangi bir üyesinden tahsil edilecek hizmet ücretleri; (i) 7.57 no'lu paragrafta ayrıntıları verilen ikinci adım çerçevesinde grup üyesinin sadece bir üyeye sunduğu hizmetler nedeniyle katlandığı maliyetler artı seçili kâr marjının ve (ii) 7.59 no'lu paragrafta ayrıntıları verilen üçüncü adım çerçevesinde seçili dağıtım anahtarı kullanılarak havuzdaki maliyetlerden üyenin payına düşen maliyetler artı seçili kâr marjının toplamından oluşur. Havuzdaki maliyetleri üstlenen grup üyesi adına ücret tahakkuk ettirilecektir ve söz konusu maliyetleri üstlenen birden fazla grup üyesi var ise her bir üyenin toplam maliyetler içindeki paylarına göre tahakkuk gerçekleştirilecektir.

D.2.6. Basitleştirilmiş yaklaşımı uygulama eşiği

7.63 Bu Kısımda ortaya konan düşük katma değerli grup içi hizmetler için basitleştirilmiş yaklaşıma onay veren vergi idareleri, aşılması halinde bu yaklaşımı gözden geçirmelerini sağlamak üzere uygun bir eşik belirleyebilirler. Bu tür bir eşik, örneğin hizmeti alan tarafın sabit finansal oranlarına dayandırılabilir (örn. grup içi hizmet maliyetlerinin toplam maliyetlere veya ciroya veya grup içi hizmet ücreti öncesi kârlara oranı) veya grup geneli için toplam hizmet maliyetlerinin ÇUİ grubunun cirosuna oranı referans alınarak veya uygun bir başka ölçüye göre belirlenebilir. Böyle bir eşik uygulandığında, şayet düşük katma değerli grup içi hizmet ücretlerinin düzeyi eşiği aşarsa vergi idaresi basitleştirilmiş yaklaşımı kabul etmek zorunda olmayacak ve belirli hizmet

ücretlerine yönelik fayda testi uygulaması dâhil tam kapsamlı bir işlev analizi ve karşılaştırılabilirlik analizini gerekli kılabilecektir.

D.3. Belgelendirme ve raporlama

7.64 Basitleştirilmiş yöntemin uygulanmasına karar veren bir ÇUİ grubu, grup içinde düşük katma değerli hizmetler için ücret alan veya veren işletmenin bağlı olduğu vergi idaresinin talebi halinde temin edilmek üzere aşağıdaki bilgi ve belgeleri hazırlayacaktır.

- Sağlanan düşük katma değerli grup içi hizmet kategorilerinin tasviri; faydalananların kimliği; her bir hizmet kategorisinin Kısım D1'de yer alan tanım çerçevesinde düşük katma değerli hizmetler olduğunu doğrulayangerekçeler; ÇUİ grubunun faaliyetleri bağlamında hizmetlerin sunulmasının gerekçesi; her bir hizmet kategorisinin faydaları veya beklenen faydalarının açıklaması; seçili dağıtım anahtarlarının tanımı ve bu dağıtım anahtarlarının sağlanan faydaları makul bir şekilde yansıtan sonuçlar yarattığını doğrulayan gerekçeler ve uygulanan kâr marjının teyidi;

- Grubun çeşitli üyelerinin bu Kısımdakidağıtım kurallarına tabi olunacağına o dair kararını yansıtan, hizmetlerin sunulmasına dair yazılı akit veya anlaşmalar ve bunlardaki her türlü değişiklik. Bu tür yazılı akit veya anlaşmalar; taraf olan işletmeleri, hizmetlerin mahiyetini ve hizmetlerin sunumunda geçerli koşulları belirleyen anlıkbelgeler şeklini alabilir;

- Kısım D.2.2'de tanımlandığı şekilde maliyet havuzunun belirlenmesini ve takibinde kâr marjının uygulanmasını gösteren belge ve hesaplamalar ile sadece bir grup üyesine sunulan hizmetlerin maliyetleri dâhil ilgili tüm maliyetlerin kategorilerinin ve miktarının ayrıntılı bir listesi;

- Belirlenen dağıtım anahtarlarının uygulanışını gösteren hesaplamalar.

D.4. Düşük katma değerli grup içi hizmetler için alınan ücretlere yönelik vergi tevkifatı

7.65 Düşük katma değerli grup içi hizmetlerden alınan ücretlere vergi tevkifatı uygulanması, hizmet sağlayıcısının bu hizmetlerin sunumunda katlandığı maliyetlerin tümünü birden telafi etmesini engelleyebilir. Hizmet ücretlerine bir kâr unsuru veya kâr marjı eklenmişse, stopaj vergisini koyan vergi idareleri, sadece o kâr unsuru veya kâr marjını tevkifata tabi tutmaya teşvik olunur.

VIII. Bölüm

Maliyet Katılım Anlaşmaları

A. Giriş

8.1 Bu Bölümde, iki veya daha fazla ilişkili işletme arasındaki maliyet katılım anlaşmaları (MKA) tartışılmaktadır. Bu Bölümün amacı, MKA kapsamındaki işlemler için ilişkili işletmeler tarafından oluşturulan koşulların emsallere uygunluk ilkesiyle uyumlu olup olmadığının tespiti bakımından genel yönden kılavuzluk etmektir. Bu tür anlaşmaların yapısının analizi bu Bölümdeki maddeler ve Rehberin diğer bölümlerinin ilgili maddeleri göz önüne alınarak ve anlaşmanın uygun bir şekilde belgelendirilmesine dayalı olarak gerçekleştirilmelidir.

8.2 Kısım B'de MKA kavramının genel tanımı verilmekte ve ana hatlarıyla açıklaması yapılmakta, Kısım C'de ise emsallere uygunluk ilkesinin MKA'ya uygulanmasına ilişkin bilgiler verilmektedir. Kısım C, MKA'ya katkı miktarının nasıl ölçülebileceğine, dengeleyici ödemelere ihtiyaç olup olmadığına (katkı payı oranlarını ayarlamak için katılımcı taraflar arasındaki ödemeler) ve katkılar ile dengeleyici ödemelerin vergisel açıdan nasıl işleme tutulacağına ilişkin bilgileri içerir. Ayrıca MKA'daki katılımcıların belirlenmesi ve katılımcıların dâhil olması veya ayrılması gibi hususlara ve de MKA'nın sonlandırılmasına değinmektedir. Son olarak Kısım D, MKA'nın yapılandırılması ve belgelendirilmesi konusundaki önerileri tartışmaktadır.

B. MKA Kavramı

B.1. Genel olarak

8.3 MKA, gayrimaddi varlıkların, menkul varlıkların veya hizmetlerin ortak olarak geliştirilmesindeki katkı ve risklerin işletmeler tarafından, bu gayrimaddi varlıkların, menkul varlıkların veya hizmetlerin herbir katılımcının bireysel faaliyetlerine menfaat sağlayacağı beklentisiyle, paylaşılması için yapılan akdi anlaşmadır. MKA, mutlaka tüm katılımcılara dair bir tüzel kişilik ya da sabit bir işyeri değil, daha ziyade akdi bir anlaşma niteliğindedir. MKA, katılımcılarının örneğin faaliyet sonucu ortaya çıkan gayrimaddi varlıkların ortak

kullanımı veya gelir veya kârların paylaşımı için operasyonlarını birleştirmelerini gerekli kılmaz. Bunun yerine, MKA katılımcıları MKA faaliyet sonuçlarından kendilerine düşen paylardan kendi işletmeleri aracılığıyla faydalanabilirler. Transfer fiyatlandırması konuları, katılımcılar arasındaki mali ve ticari ilişkiler ile söz konusu faaliyet sonuçlarını gerçekleştirmek üzere yaratılan olanakları sağlayan katılımcıların yaptığı katkılara odaklanır.

8.4 I. Bölümün D Kısmında da belirtildiği üzere; fiilen gerçekleştirilen işlemin belirlenmesi, her transfer fiyatlama analizinin ilk aşamasını oluşturur. Akdi anlaşma fiiliyattaki işlemin belirlenmesinde başlangıç noktasını oluşturur. Bu bağlamda, bir transfer fiyatlandırması analizi açısından bir MKA ile aynı işlemin işlev analizi aracılığıyla belirlendiği şekliyle sorumlulukların, risklerin ve beklenen sonuçların paylaşımının düzenlendiği bir akdi düzenleme arasında fark yoktur. Diğer önemli ekonomik özelliklerin belirlenmesine ilişkin işbu Rehber açıklamaları, MKA'lar için de herhangi başka bir akdi anlaşma için olduğu kadar geçerlidir; buna, akdi olarak riskleri üstlenen tarafların fiiliyatta da bu riskleri üstlenip üstlenmediklerine dair bu Rehberin 1.60 no'lu paragrafında yer alan çerçeveyi esas alan değerlendirmeler de dâhildir. Sonuç olarak benzer ekonomik özelliklere sahip düzenlemeler kapsamında faaliyetler gerçekleştiren taraflar, söz konusu düzenlemenin bir MKA olup olmadığından bağımsız olarak, benzer beklenen getirileri elde etmelidirler. Bununla birlikte, MKA'ların, özel olarak üzerinde durulması gereken bazı özel karakteristikleri vardır.

8.5 MKA'nın temel bir özelliği, katkıların paylaşılmasıdır. Emsallere uygunluk ilkesine göre, MKA'na dâhil olduğu sırada her bir katılımcının toplam katkı içindeki payının oranı, anlaşma kapsamında beklenen tahmini toplam getiriden elde edeceği payının oranıyla uyumlu olmalıdır. Ayrıca MKA'larin gayrimaddi veya maddi varlıkların geliştirilmesi, üretimi veya edinilmesine ilişkin olması durumunda her bir katılımcıya MKA kapsamındaki faaliyetten doğan her türlü gayrimaddi veya maddi varlıklar üzerinde bir sahiplik menfaati veya bunları kullanma ya da faydalanma hakkı akden sağlanmış olur. Hizmetlere yönelik MKA'lar açısından; her bir katılımcı MKA kapsamındaki faaliyetten doğan hizmetleri alma hakkına akden sahiptir. Her iki durumda da katılımcılar başka bir tarafa ek bir ödeme yapmaksızın (sırasıyla C.4 ve C.5 Kısımlarında açıklanan katkı ve telafi edici ödemeler hariç) bu menfaat, hak ve edinimlerden faydalanabilirler.

8.6 MKA kapsamındaki faaliyetin bazı faydaları önceden belirlenebilirken, diğerleri belirsizdir. MKA kapsamındaki bazı faaliyet türleri cari faydalar sağlarken, diğerleri daha uzun bir zaman dilimi gerektirir ya da başarılı olmayabilir. Her şekilde, MKA söz konusu olduğunda her zaman her bir

katılımcının kendi katkısı karşılığında beklediği bir fayda vardır; MKA'nın uygun bir şekilde uygulanmasını sağlamak üzere yönetime katılım hakkı da bu kapsama dâhildir. Her bir katılımcının MKA kapsamındaki faaliyet sonucu elde edeceği menfaat, diğer katılımcıların menfaatlerine bağlı olsa bile başlangıçta belirlenmelidir; zira örnek vermek gerekirse yaratılan gayrimaddi veya maddi varlıkların yasal sahipliği sadece tek bir katılımcıya ait olabilir, bununla birlikte tüm katılımcılar bunların kullanımı veya bunlardan faydalanılması konusunda akdi anlaşmayla kendilerine sağlanan belli haklara (örn. her bir katılımcının faaliyetlerini yürüttüğü bölgeye yönelik süresiz ve royalti ödenmeksizin alınan lisanslar) sahiptirler.

8.7 Bazı durumlarda MKA, çoklu işlemlerin faydalı biçimde basitleştirilmelerini sağlayabilir (işlemlerin vergisel sonuçlarının uygulanan yerel kanunlar çerçevesinde belirlendiği göz ardı edilmeksizin). İlişkili işletmelerin hem diğer grup üyeleri adına faaliyet göstermesi ve hem de diğer grup üyelerinin faaliyetlerinden fayda sağlaması durumunda bir MKA, grup içi emsallere uygun ödemeler ağını, kapsam dâhilindeki tüm faaliyetlerle ilgili tüm toplu fayda ve toplu katkılara dayanan daha yalın bir net ödeme sistemiyle değiştiren bir mekanizma sunabilir (bkz. ayrıca Rehberin 3.9-3.17 no'lu paragrafları). Gayrimaddi varlıkların geliştirilmesinde tarafların paylarına ilişkin bir MKA, karmaşık çapraz lisanslama düzenlemeleri ve bunlarla bağlantılı risk dağıtımına duyulan ihtiyacı ortadan kaldırabilir ve bunun yerine riskler ve katkıların dağıtımını, meydana çıkan gayrimaddi varlıklardaki mülkiyet menfaatlerinin MKA koşullarına uygun olarak paylaşılmasına dayalı olarak, daha yalın bir şekilde gerçekleştirir. Bununla birlikte, bir MKA'nın kabulünün neticesinde ortaya çıkabilen akımların yalınlaştırılması, tarafların farklı katkılarının uygun biçimde değerlemesinin yapılmasını etkilemez.

8.8 MKA'yı anlamak için her biri birer üretim alanı işleten ve üretim sürecini iyileştirmek için çeşitli projelere yönelik kendi Ar-Ge takımları olan üç işletme aracılığıyla üretim yapan bir ÇUİ'yi ele alalım. Bu üç işletme, üretim sürecinde iyileştirme sağlamayı hedefleyen bir MKA oluştururlar ve bunun sonucunda da deneyimlerini ortak bir havuzda toplayıp riskleri paylaşırlar. MKA, her bir katılımcıya projelerin çıktılarından yararlanma hakkı vermek suretiyle işletmelerin ayrı ayrı belli gayrimaddi varlıkları geliştirip bundan doğan hakları birbirlerine sunacağı, karşılıklı lisanslama düzenlemelerinin yerini almaktadır.

B.2. Diğer bölümlerle ilişkiler

8.9 8.4 no'lu paragrafta belirtildiği gibi; analitik çerçeveden, MKA'lara yönelik transfer fiyatlandırması analizleriyle diğer akdi ilişki türlerinin analizleri

arasında bir fark yoktur. I. Bölümün D Kısmında yer alan açıklamalar, ilişkili işletmeler arasındaki tüm işlemlerin analiziyle ilgilidir ve MKA'da yer aldığı şekliyle taraflar arasındaki ticari veya mali ilişkilerin ekonomik özelliklerinin belirlenmesine de uygulanır. MKA'nın akdi koşulları, taraflar arasındaki işlemlerin tanımlanması ve anlaşma tarihi itibariyle sorumluluklar, riskler ve beklenen sonuçların nasıl dağıtılacağı niyetine ilişkin bir başlangıç noktası oluşturur. Ancak daha önce de açıklandığı üzere, tarafların fiili uygulamalarına ilişkin kanıtlar, anlaşmanın hususlarına açıklık getirebilir veya bunlara destek oluşturabilir. I. Bölümün D.1.2.1 Kısmında yer alan risk analizi çerçevesi, tarafların MKA çerçevesindeki risk yüklenimlerini bu Bölümün C.2 Kısmında tartışıldığı gibi yapıp yapmadığının belirlenmesi ve risk üstlenmeksizin veya diğer fonksiyonları yerine getirmeksizin fon temin etmelerinin sonuçlarıyla ilgilidir. VI. Bölüm, gayrimaddi varlıkların kullanımı veya transferini içeren işlemler için emsallere uygunluk koşullarının belirlenmesine rehberlik etmektedir. 6.60-6.64 no'lu paragraflar, Ar-Ge projelerine yatırım için fon kullanıldıysa bunun mali risklerine yönelik kontrol uygulanmasına dair bilgiler verir. VI. Bölüm, Kısım D.3 ve D.4'teki değerlemesi güç olan gayrimaddi varlıklara ilişkin açıklamalar, MKA'lara da aynı şekilde uygulanabilir. VII. Bölüm, transfer fiyatlandırması konuları ile ilgili olarak ÇUİ grubunun bir üyesi tarafından diğer üyelere hizmet sağlanıp sağlanmadığının tespiti ve eğer sağlanmış ise bu grup içi hizmetler için emsallere uygun fiyat belirlenirken ortaya çıkan hususlara ilişkin açıklamaları ihtiva etmektedir. Bu Bölümün amacı, kısmen ve tamamen ortak faydalara ilişkin makul beklentiler doğrultusunda kaynaklar ve yeteneklerin birleştirildiği durumlar için ek açıklamalarda bulunmaktır. Bu nedenle, VI. ve VII. Bölümlerin maddeleri ve elbette Rehberin diğer tüm bölümleri, örneğin katkı paylarının katılımcılar itibariyle belirlenmesi sürecinde MKA'ya yapılan katkının değerinin ölçülmesi hususunda, uygulanmaya devam edecektir. ÇUİ'lerin, MKA'larının emsallere uygunluk ilkesine uygun olarak işlediğinden emin olmak üzere bu Rehberdeki açıklamalara uymaları önerilir.

B.3. MKA türleri

8.10 Genellikle iki tür MKA ile karşılaşılmaktadır: gayrimaddi veya maddi varlıkların ortak bir şekilde geliştirilmesi, üretilmesi veya edinilmesi için oluşturulanlar ("geliştirme MKA'ları") ve hizmet alımı için oluşturulanlar ("hizmet MKA'ları"). Her ne kadar her bir MKA'nın kendi özel mahiyet ve koşulları itibariyle değerlendirilmesi gerekse de; bu iki tür MKA arasındaki en önemli fark, geliştirme MKA'larının genellikle katılımcılar için geleceğe yönelik faydalar yaratırken hizmet MKA'larının sadece cari menfaatler sağlamasıdır. Geliştirme MKA'ları, özellikle gayrimaddi varlıklara ilişkin olarak, sıklıkla belirsiz ve gelecekteki faydalarla ilgili önemli riskleri içerir; buna karşın hizmet

MKA'ları çoğunlukla daha kesin ve daha az riskli faydalar sağlar. Bu ayrımların bilinmesi faydalıdır çünkü aşağıda belirtildiği üzere geliştirme MKA'larının karmaşıklığı, özellikle katkıların değerlendirilmesi konusunda hizmet MKA'larına göre daha ayrıntılı kılavuz düzenlemeler gerektirebilir. Bununla birlikte, bir MKA'nın analizi kulaktan dolma ayrımlara dayandırılmamalıdır; bazı durumlarda cari hizmet edinimine ilişkin bir MKA, süregelen ve belirsiz faydalar sağlayan bir gayrimaddi varlık yaratabilir veya geliştirebilir, buna karşın MKA kapsamında geliştirilen bazı gayrimaddi varlıklar, kısa vadeli ve nispeten kesin nitelikte faydalar sağlayabilirler.

8.11 Bir geliştirme MKA'sı kapsamında her bir katılımcı geliştirilen maddi veya gayrimaddi varlık(lar)ın üzerinde hak elde eder. Gayrimaddi varlıklarla ilgili olarak, bu tür haklar genellikle gayrimaddi varlıktan belirli bir coğrafi bölgede veya özel bir uygulama için faydalanmaya yönelik münferit haklar şeklinde ortaya çıkar. Elde edilen bu münferit haklar, gerçek yasal sahiplik sağlayabilir; buna alternatif olarak katılımcılardan sadece bir tanesi varlığın yasal sahibi olup diğer katılımcılar da kullanım veya faydalanma bağlamında belirli haklara sahip olabilirler. Katılımcılardan birinin MKA kapsamında geliştirilen herhangi bir varlık üzerinde bu tür hakları olması durumunda, geliştirilmiş olan varlığın kullanımı yönünden kendisine, MKA kapsamında elde etmeye hak kazandığı menfaatle tutarlı olarak, royalti ödettirilmesine veya daha başka bir şart koşulmasına ihtiyaç yoktur (bununla birlikte, katılımcının katkılarının beklenen faydalarla orantılı olmaması durumunda bu katkıların yeniden ayarlanması gerekebilir, bkz. Kısım C.5)

C. Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması

C.1. Genel olarak

8.12 MKA'nın koşullarının emsallere uygunluk ilkesine uygun olması için katılımcıların katkılarının değeri, bağımsız işletmelerin karşılaştırılabilir durumlarda anlaşmadan doğmasını bekledikleri toplam tahmini faydadan alacakları payla orantılı olarak yapmayı kabul edecekleri katkı miktarıyla uyumlu olmalıdır. Bir MKA'ya yapılan katkıları diğer grup içi varlık ve hizmet transferlerinden ayıran şudur ki; katılımcıların almayı planladıkları karşılığın bir kısmı veya tamamı, kaynaklar ve yeteneklerin ortak bir havuzda toplanmasından elde edilmesi beklenen karşılıklı ve oransal faydadır. Ayrıca özellikle geliştirme MKA'larında katılımcılar, tahmini MKA sonuçlarının gerçekleştirilmesiyle bağlantılı risklerin olumlu ve olumsuz sonuçlarını paylaşmayı kabul ederler. Sonuç olarak; örneğin lisans sahibinin geliştirmeye ilişkin riskleri kendi başına üstlenip karşılığını gayrimaddi varlığın geliştirilmesi tamamlandığında alacağı

lisanslama ücreti üzerinden beklediği durumda oluşan bir gayrimaddi varlığın grup içi lisanslaması ile tüm tarafların katkı sağlayıp gayrimaddi varlığın geliştirilmesiyle ilgili risklerin sonuçlarını paylaştığı ve her birinin bu katkılar üzerinden gayrimaddi varlık üzerinde bir hak elde edilmesi konusunda anlaştığı bir geliştirme MKA'sı arasında farklılık vardır.

8.13 Karşılıklı ve orantılı fayda beklentisi, bağımsız işletmelerin risklerin sonuçlarının paylaşımı ve kaynak ve yeteneklerin toplanıp ortak bir havuzda toplanmasını içeren bir anlaşmayı kabul etmeleri açısından önemlidir. Bağımsız işletmeler, her bir katılımcının düzenlemeye yaptığı katkının oransal payının, katılımcının düzenleme çerçevesinde ortaya çıkması beklenen toplam faydadan elde edeceği oransal payla uygun olmasını talep edeceklerdir. Bu nedenle, bir MKA'ya emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi için ön koşul, düzenlemenin tüm taraflarının makul bir fayda beklentisi içinde olmalarıdır. Bir sonraki adım, her bir katılımcının ortak faaliyete katkısının hesaplanması ve MKA katkılarının (katılımcılar arasında yapılan dengeleyici ödemelere göre düzeltilmiş hali itibariyle) dağılımının beklenen faydalardan elde edilecek paylarla orantılı olup olmadığının belirlenmesidir. Bu belirlemelerin, özellikle geliştirme MKA'larına ilişkin olarak belli oranda belirsizlik içermesinin muhtemel olduğu bilinmelidir. Emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak ölçümlenmesi sonucunda, katkıların MKA katılımcıları arasındaki dağılımının, vergilendirilebilir kârların bazı ülkelerde eksik, bazı ülkelerde fazla beyan edilmesine yol açması potansiyeli vardır. Bu nedenle vergi mükellefleri, MKA ile ilgili iddialarının dayanağını kanıtlamaya hazır olmalıdırlar (bkz. Kısım E).

C.2. Katılımcıların belirlenmesi

8.14 Karşılıklı fayda kavramı MKA açısından temel teşkil ettiğinden, MKA faaliyeti amaçlarından, örneğin MKA kapsamındaki gayrimaddi veya maddi varlıklara ilişkin menfaat ve haklardan veya hizmet imkânlarından, istifade edeceğine dair makul bir beklentisi olmayan bir taraf (ilgili faaliyet konusunun kısmen veya tamamen gerçekleştirilmesinin yanısıra), katılımcı olarak değerlendirilmeyebilir. Bu nedenle bir katılımcıya MKA'ya konu gayrimenkuller, menkul varlıklar veya hizmetler üzerinden bir menfaat veya hak tesis edilmeli ve onun bu menfaat veya haklardan bir fayda elde edebileceğine dair makul bir beklentisi olmalıdır. Sadece MKA'ya konu faaliyetlerden birini yerine getiren, örneğin araştırma faaliyetleri yapan, ancak MKA sonuçlarından bir fayda elde etmeyen bir işletme, MKA katılımcısı değil hizmet sağlayıcısı olarak kabul edilir. Bu nedenle de sağladığı hizmetlerin karşılığını MKA dışında, emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde almalıdır. Bkz. 8.18 no'lu paragraf. Benzer şekilde,

taraflardan biri, MKA'nın getirilerinden kendi faaliyet özelinde herhangi bir şekilde faydalanamadığında da bir MKA katılımcısı olarak kabul edilemez.

8.15 Taraflardan biri, MKA çerçevesinde üstlendiği belirli riskler üzerinde kontrol sahibi değilse ve bu riskleri karşılayacak finansal kapasiteye sahip değilse; bu taraf, gerçekleştirdiği fonksiyonlara dayanarak MKA'nın amaçladığı getiriler üzerinde pay sahibi olamayacağından, gene katılımcı olarak değerlendirilmeyecektir. I. Bölümde belirtilen risklerin üstlenilmesine ilişkin genel ilkeler, MKA'lara ilişkin hususlarda da uygulanır. Her bir katılımcı, MKA hedefleri doğrultusunda belirli katkılar sağlar ve anlaşma çerçevesinde belli riskleri üstlenir. I. Bölüm, Kısım D.I'de yer alan, fiili işlemin belirlenmesine ilişkin açıklamalar, bu risklerle ilgili transfer fiyatlandırması analizine de uygulanır. Buna göre, 1.60 no'lu paragrafta yer alan risk analizi çerçevesinin 4(i) adımı kapsamındaki analize dayalı olarak; MKA kapsamında riskleri üstlenen bir tarafın, bu riskleri kontrol etmesi ve bu riskleri üstlenecek finansal kapasiteye sahip olması gerekmektedir. Bu çerçevede bir MKA katılımcısı; (i) MKA'ya katılımın sağlayacağı risk içeren olanaklara ilişkin riskleri üstlenmek, ertelemek veya bunları almama kararları verme kapasitesine sahip olmalı ve bu karar verme fonksiyonunu fiili olarak yerine getirmelidir. (ii) Sağlanan olanağın getirdiği risklere karşılık verip vermeyeceğine veya nasıl karşılık vereceğine dair konularda karar verme kapasitesine sahip olmalı ve bu fonksiyonu fiili olarak yerine getirmelidir. Tarafın MKA işlemleriyle ilgili risk azaltma faaliyetlerini günü gününe yerine getirmesi gerekli olmamakla birlikte böyle durumlarda: bu risk azaltma faaliyetlerini başka bir tarafça üstlenilmesinin hedeflerini belirleme; söz konusu tarafı risk azaltma fonksiyonlarını gerçekleştirmek üzere görevlendirme konusunda karar alma; hedeflerin uygun bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini değerlendirme ve gerektiğinde görevlendirme düzenlemesi üzerinde ayarlama yapma veya sonlandırma kararları verme kapasitesine sahip olmalıdır ve fiilen böyle bir değerlendirme ve karar vermeyi gerçekleştirmelidir. Basiretli iş yönetimi prensipleri çerçevesinde düzenlemenin getirdiği risklerin boyutu, gerekli kapasite ve kontrolün boyutunu belirleyecektir. 6.60-6.64 no'lu paragraflarda yer alan açıklamalar, finansmanı sağlayan tarafın, MKA'ya sağladığı katkılarla bağlantılı finansal riskler üzerinde kontrol sağlamaya yönelik fonksiyonel kapasiteye sahip olup olmadığı ve bu fonksiyonları fiili olarak yerine getirip getirmediğinin değerlendirilmesiyle ilgilidir. Bu prensibin açıklaması için bu Bölümün ekindeki 4 ve 5 no'lu örnekleri inceleyiniz.

8.16 Katılımcıların her birinin MKA'ya yaptığı katkıların mahiyetinin farklılık (örn., katılımcılar oldukça farklı türlerde Ar-Ge faaliyetleri yürütürler veya taraflardan biri mal, diğeri Ar-Ge faaliyeti sağlayarak katkıda bulunabilir.)

arz ettiği durumlarda, 6.64 no'lu paragraftaki açıklamalar buraya da uygulanabilir. Yani diğer tarafın yerine getirdiği geliştirme faaliyetleriyle ilgili geliştirme riskleri arttıkça ve de ilk tarafın üstlendiği riskin, bu geliştirme riskine alakası arttıkça, ilk tarafın gayrimaddi varlığın gelişiminin ilerlemesini ve bu ilerlemenin beklenen faydalarının gerçekleşmesine yönelik neticelerini değerlendirme kapasitesine olan ihtiyacı artacak ve MKA'ya sağladığı süregelen katkılarına ilişkin fiili karar alma fonksiyonunu, MKA kapsamında üstlenmekte olduğu hususi riskleri etkileyebilecek temel operasyonel gelişmelerle ilişkilendirme gerekliliği daha fazla ortaya çıkabilecektir. Yakın zamanlı getirileri olan hizmet MKA'larına kıyasla, belirsiz ve uzun vadeli faydaları olan üretim MKA'larının daha fazla risk içermeleri muhtemeldir.

8.17 Önceki paragraflarda açıklandığı üzere, MKA katılımcılarının tüm MKA faaliyetlerini kendi kadrolarıyla gerçekleştirmeleri gerekir. Bazı durumlarda bir MKA'nın katılımcıları, faaliyet konusuyla ilgili belirli fonksiyonların yerine getirilmesi için yukarıdaki 8.14 no'lu paragraf kapsamındaki standart çerçevesinde katılımcı olmayan ayrı bir işletmeden hizmet almaya karar verebilirler. Bu tür durumlarda MKA katılımcıları, MKA kapsamında üstlendikleri hususi riskler üzerinde kontrol sağlamak için gerekli özellikleri ayrı ayrı taşımalıdırlar. Dışarıdan temin edilen fonksiyon üzerinde MKA katılımcılarından en azından birinin kontrol sağlaması, bu gerekliliklerdendir. MKA'nın amacının bir gayrimaddi varlık geliştirmek olduğu durumlarda, MKA katılımcılarından en az birisinin dışarıdan temin edilen geliştirme, değer artırma, bakım, koruma ve kullan(dır)ma gibi önemli fonksiyonların kontrolünü üstlenmesi gerekir. Bir katılımcının MKA'ya katkısı, dışarıdan sağlanan fonksiyonların kontrolü dışındaki faaliyetlerden oluşuyorsa, bu katılımcının MKA kapsamında üstlendiği hususi riskler (özellikle de bunlar dışarıdan temin edilen fonksiyonlarla yakından alakalıysa) üzerinde kontrol gerçekleştirebilecek fonksiyonel kapasiteye sahip olup olmadığının değerlendirilmesine ilişkin olarak 8.15 no'lu paragraftaki açıklamalar geçerlidir.

8.18 MKA faaliyetlerinin dışarıdan sağlandığı durumlarda, MKA katılımcılarına hizmet ve diğer katkılar sağlayan işletmeye emsaline uygun bir ödeme yapılması gerekir. İşletmenin MKA katılımcılarından bir veya daha fazlasının ilişkili işletmesi olması durumunda, emsaline uygun bedel, I-III. Bölümlerdeki yerine getirilen fonksiyonlar, kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskleri de kapsayan genel prensiplerin yanı sıra hizmetlere ve/veya herhangi bir gayrimaddi varlığa ilişkin emsale uygun bedeli etkileyen VII. Bölüm ve VI. Bölümde açıklanan özel hususlar çerçevesinde belirlenir (değerlemesi zor olan gayrimaddi varlıklara ilişkin açıklamalar dâhil).

C.3. MKA'dan beklenen faydalar

8.19 Beklenen faydalara ilişkin tarafların payları, elde edilmesi beklenen ek gelir veya maliyet tasarrufları veya her bir katılımcının anlaşma sonucu elde etmeyi beklediği diğer faydalara dayanarak tahmin edilebilir. Uygulamada özellikle hizmet MKA'ları için sıklıkla kullanılan bir yaklaşım; beklenen faydalardaki paylarını katılımcılara, geçerli bir dağıtım anahtarı kullanarak yansıtmaktır. Muhtemel dağıtım anahtarları; satışlar (ciro), kârlar, kullanılan veya üretilen ya da satılan birimler, çalışan sayıları, vb. olabilir.

8.20 Çoğunlukla geliştirme MKA'larında olmak üzere, bir MKA faaliyetinin faydalarının kısmen veya tamamen sadece maliyetlerin oluştuğu yıl değil, gelecekte gerçekleşmesinin beklenmesi durumunda; katkıların dağılımında, söz konusu faydalardan katılımcıların alacakları paylara ilişkin tahminler hesaba katılır. Tahminlerin kullanımı, vergi idareleri açısından tahminlerin dayandırıldığı varsayımların teyit edilmesine ve tahminlerin fiili sonuçlardan önemli ölçüde farklılık arz ettiği durumlara ilişkin olarak problemlere yol açabilir. MKA faaliyetlerinin, beklenen faydaların fiilen gerçekleşmesinden yıllar önce sona ermesi durumunda, bu sorunlar daha da ağırlaşabilir. Özellikle faydaların gelecekte gerçekleşmesinin beklendiği durumlarda bir MKA'da; nispi katkı payı oranlarının, tarafların nispi faydalarındaki değişimle sonuçlanan durumlardaki değişimi yansıtacak şekilde MKA'nın yürürlük süresi boyunca kademeli olarak güncellenmesinin sağlanması uygun olabilir. Fiili fayda paylarının tahminlerden önemli ölçüde farklılık arz ettiği durumlarda, yapılan tahminlerin karşılaştırılabilir durumlardaki bağımsız işletmeler tarafından kabul edilebilir olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğinin vergi idarelerince araştırılması uygun olabilir; bu araştırma güncel veriler itibariyle değil, katılımcılar tarafından geçmişte öngörülebilir tüm gelişmeler dikkate alınarak gerçekleştirilmelidir. Bir MKA'nın geliştirme projesinin başlangıcında beklenen faydaları değerlemesi zor bir gayrimaddi varlığa yönelik bir haktan ibaret olduğunda veya önceden var olan değerlemesi güç gayrimaddi varlıklar, MKA projesine katkıların bir parçası olduğunda, Rehberin VI. Bölümünün D.3 ve D.4 Kısımlarındaki değerlemesi zor gayrimaddi varlıklara ilişkin kılavuz maddeler, her bir katılımcının MKA'ya katkılarının değerlemesine uygulanabilir.

8.21 Şayet bir düzenleme, birden fazla faaliyeti kapsıyorsa; bu hususun bir dağıtım yöntemi seçilirken dikkate alınması, katılımcıların nispi katkıları ile beklenen nispi faydalarının orantılı olmasının sağlanması açısından önemli olacaktır. Bu konuda kullanılabilecek alternatif bir yaklaşım, birden fazla dağıtım anahtarı kullanmaktır. Örneğin bir MKA'da beş katılımcı olması ve bunlardan birinin MKA kapsamında yerine getirilen bazı hizmet faaliyetlerinden

faydalanamaması durumunda, katkı miktarında bir mahsuplaşma veya indirimin mümkün olmaması halinde bu faaliyetlerle bağlantılı katkılar, sadece diğer dört katılımcıya dağıtılabilir. Bu durumda, katkıları dağıtmak için iki dağıtım anahtarı kullanılabilir. Söz konusu dağıtım anahtarlarının uygun olup olmadığı, MKA faaliyetinin yapısı ve dağıtım anahtar(lar)ı ile beklenen faydalar arasındaki ilişkiye bağlıdır. VII. Bölümde, hizmetler için emsaline uygun bedelin belirlenmesinde dolaylı yöntemlerin kullanılmasına yönelik açıklamalar (7.23-7.26 no'lu paragraflar), bu hususta yardımcı olabilir. Buna karşın, 8.8 no'lu paragrafta yer alan MKA örneklenmesindeki üretim alanları işleten üç işletmelerinin hepsinin üretim süreçlerini geliştirecek çoklu projelerden fayda sağlamaları beklenir ve mesela üretim kapasitelerinin nispi büyüklüğüne dayanan bir dağıtım anahtarı benimsemeleri mümkündür. İşletmelerden birinin belirli bir projenin sonuçlarını uygulamamaya karar vermesi halinde; bu durum, toplam faydadaki göreceli payını veya kullanılan dağıtım anahtarını etkilememelidir. Bununla birlikte, bu tür durumlarda işletmenin sonucu uygulamama kararının nedeni, bunu yapmasında makul bir sebep olup olmadığı, beklenen faydaların MKA düzenlemesinin gelişim sürecine uyum sağlamasının gerekip gerekmediği ve karar değişikliğinin ne zaman gerçekleştiği üzerinde durulmalıdır.

8.22 Katılımcıların beklenen faydalara ilişkin nispi paylarının değerlendirilmesinde kullanılan yöntem ne olursa olsun; kullanılan ölçülerde, katılımcıların beklenen ve gerçekleşen nispi faydaları arasındaki farklılıkların dikkate alınması bakımından gerekli ayarlamalar yapılmalıdır. Katılımcıların gelecekteki katkılarının yeniden ayarlanmasının gerekip gerekmeyeceği belirlenmesi için MKA, gözden geçirilmiş nispi faydalar karşısında katkıların periyodik olarak yeniden değerlendirilmesini gerekli kılmalıdır. Dolayısıyla herhangi bir MKA ile ilgili en uygun dağıtım anahtar(lar)ı, olası ayarlamalara göre zaman içinde değişiklik gösterebilir. Bu ayarlamalar, tarafların öngörülebilen (fakat belirsiz) olaylar hakkında zaman geçtikçe daha güvenilir bilgiye sahip olacakları gerçeğini veya öngörülemeyen olayların meydana gelmesini yansıtabilir.

C.4. Her bir katılımcının katkısının değeri

8.23 Bir MKA'nın emsallere uygunluk ilkesini yerine getirip getirmediğinin belirlenmesi amacıyla –yani her bir katılımcının toplam katkılardaki oransal payının toplam beklenen faydalardaki oransal payıyla uyumlu olup olmadığının belirlenmesi amacıyla- her bir katılımcının düzenlemeye yaptığı katkının değerinin ölçülmesi gereklidir.

8.24 MKA'ya yapılan katkılar, pek çok farklı şekilde gerçekleşebilir. Hizmet MKA'ları açısından katkılar, öncelikle hizmet ifasını içerir . Geliştirme MKA'ları açısından ise katkılar, genellikle geliştirme faaliyetlerinin (Ar-Ge, pazarlama gibi) icrasını ve sıklıkla geliştirme MKA'ları açısından önem ifade eden önceden var olan maddi ve gayrimaddi varlıklar gibi ek katkıları içerir. MKA'nın türünden bağımsız olarak cari veya önceden var olan tüm katkıların değerleri, emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde belirlenmeli ve hesaba katılmalıdır. Her bir katılımcı için nispi katkı payının beklenen fayda payıyla uyumlu olması gerektiğinden, bu uyumun sağlanması için dengeleyici ödemelerin yapılması gerekebilir. Bu Bölümde kullanıldığı şekliyle "katkı" terimi, bir MKA'nın katılımcılarının yaptıkları katkılardan önceden var olanlarla cari değerli olanlarını kapsar.

8.25 Emsallere uygunluk ilkesi uyarınca her bir katılımcının katkısı, bağımsız işletmelerin karşılaştırılabilir durumlarda sağlayacağı katkı değeriyle uyumlu olmalıdır. Başka bir ifadeyle emsallere uygunluk ilkesinin karşılanması amacıyla; katkıların değerlemesi genellikle, ortak paylaşılan riskler ve MKA'daki katılımcıların ortak faydalarının mahiyeti ve derecesi de göz önünde bulundurulmak suretiyle yapıldıkları andaki değerleriyle yapılmalıdır. MKA'ya yapılan katkıların değerinin belirlenmesinde, bu Rehberin diğer maddelerinde yer alan kılavuz açıklamalara uyulmalıdır.

8.26 Katkıların değerlerinin belirlenmesinde, var olan değer biçimindeki katkılar ile cari katkıların arasındaki farklılıklar göz önünde tutulmalıdır. Örneğin, bir gayrimaddi varlığın geliştirilmesine yönelik bir MKA'da, katılımcılardan birinin yaptığı patentli teknoloji katkısı, MKA'nın hedefi olan gayrimaddi varlığın geliştirilmesi açısından faydalı olan, var olan değer biçimindeki bir katkıyı yansıtmaktadır. Söz konusu teknolojinin değeri, I-III ve VI. Bölümdeki (gerektiğinde değerleme tekniklerinin kullanımına dair olanlar dâhil) kılavuz açıklamalara uygun olarak emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde belirlenmelidir. Bir geliştirme MKA'sında bir veya daha fazla ilişkili işletme tarafından yerine getirilen cari bir Ar-Ge faaliyeti, cari bir katkı olacaktır. Cari fonksiyonel katkıların değeri; erişilen teknolojinin ilerdeki kullanımından doğan potansiyel değerine göre değil, yerine getirilen fonksiyonların değerine göre belirlenecektir. Erişilen teknolojinin ilerdeki kullanımından doğan potansiyel değeri, önceden var olan katkıların değeri ve MKA katılımcılarının beklenen faydalardan alacakları paylarla orantılı olarak üstlenecekleri risklerin paylaşımı bakımından dikkate alınır. Cari katkıların değeri, I-III, VI ve VII. Bölümlerdeki Rehber açıklamaları çerçevesinde belirlenmelidir. 6.79 no'lu paragrafta belirtildiği üzere, maliyet artı bazında ölçülü bir kâr payına göre belirlenen bir

tazmin tutarı, tüm durumlarda araştırma ekibinin katkılarının tahmini değerini veya emsal fiyatını yansıtmayacaktır.

8.27 Tüm katkıların değerleri esas alınarak ölçülmesi gerekse bile (ancak bkz. aşağıda 8.28 no'lu paragraf), vergi mükellefleri açısından cari katkıları maliyeti üzerinden ödemek daha uygun olabilir. Bu durum, özellikle geliştirme MKA'larıyla ilgili olarak geçerli olabilir. Bu yaklaşım uygulandığında, önceden var olan değerler biçimindeki katkılar, MKA'ya kaynak katkısında bulunmaya ilişkin taahhüdün ex-ante fırsat maliyetini karşılayacaktır. Örneğin, mevcut bir Ar-Ge iş gücünü MKA yararına görevlendirme taahhüdü içeren bir akdi düzenleme (yani MKA) söz konusu olduğunda önceden var olan değerler biçimdeki katkılar alternatif Ar-Ge çalışmalarının fırsat maliyetini (örn. Ar-Ge maliyetlerine uygulanan emsaline uygun kârın bugünkü değeri) yansıtmalıdır, buna karşın cari faaliyetlerin katkısı maliyetleri esas alacaktır. (Bkz. bu Bölümün ekindeki Örnek 1A.)

8.28 Önceden var olan katkıların değerinin maliyetlere karşılık geleceği varsayımı yapılamamakla birlikte; maliyetin, zaman zaman cari katkıların göreceli değerinin belirlenmesinde bir araç olarak kullanılması mümkündür. Değer ve maliyet arasındaki farkın göreceli olarak önemsiz olduğu durumlarda, uygulama pratikliğinin temini bakımından benzer yapıdaki cari katkılar, hizmet MKA'sı örneğinde olduğu üzere, maliyetleriyle ölçülebilir. Bununla birlikte, diğer durumlarda (örn. katılımcıların sağladığı katkıların yapısının farklı olduğu ve kapsamının farklı hizmet türlerinin ve/veya gayrimaddi veya diğer varlıkların bir karışımından oluştuğu durumlarda) cari katkıları maliyetleri üzerinden ölçmek, katılımcıların nispi katkılarının değerinin belirlenmesinde güvenilir bir temel oluşturmayabilir ve emsallere uygun olmayan sonuçlara yol açabilir. Geliştirme MKA'ları için cari katkıların maliyetlerle ölçülmesi (8.27 no'lu paragraftaki idari kılavuz açıklamalar hariç tutulmak kaydıyla) genel olarak emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması için güvenilir bir temel oluşturmayacaktır. Bu konunun açıklanmasına ilişkin olarak, bu Bölümün ekinde 1-3 no'lu örneklere bakınız. Kontrol dışı anlaşmaların MKA'da yer alan ilişkili işletmeler arasındaki anlaşmalarla karşılaştırılabilir olduğu iddia edildiğinde ve bu kontrol dışı anlaşmalar, katkıların maliyetler üzerinden yapılmasını mümkün kıldığında; ekonomik olarak işlemle alakalı tüm özelliklerin karşılaştırılabilirliğinin daha geniş çapta değerlendirilmesi önemlidir; buna, kontrol dışındaki anlaşmanın tarafları arasında var olabilecek ekonomik açıdan birbiriyle alakalı işlemlere dair daha geniş çaplı bir düzenlenmenin etkisi ve risklerin paylaşımı da dâhildir. Kontrol dışı düzenlemelerde, başka ödemelerin yapılıp yapılmadığı konusuna özel önem verilmelidir; örneğin maliyetlerin

karşılanması dışında, safha ödemelerinin veya telafi edici katkıların yapılması söz konusu olabilir.

8.29 Katkılar beklenen faydalara dayandığından; cari katkıların değerlemesinde masraf tazmininin temel alınması mümkün kılındığında, analizin başlangıçta bütçelenmiş masraflara dayanması gerektiği genellemesi yapılabilir. Bu, mutlaka maliyetlerin sabitlenmesi anlamına gelmeyebilir; nitekim bütçe çerçevesi, talep düzeylerinin değişkenliği gibi faktörlerden kaynaklanan farklılıklara uyum sağlayabilir (örn. bütçelenmiş maliyetler, fiili cironun sabit bir oranı olarak belirlenebilir). Buna ek olarak, MKA'nın yürürlük süresi boyunca bütçelenmiş masraflar ve fiili masraflar arasında farklılıklar olması muhtemeldir. Emsallere uygun durumlarda, taraflar arasında kabul edilen koşulların, bu tür farklılıklara nasıl yaklaşılması gerektiğini belirlemesi muhtemeldir; zira 2.96 no'lu paragrafta da belirtildiği üzere bağımsız taraflar, bütçenin belirlenmesinde hangi faktörlerin göz önüne alınacağı ve öngörülemeyen durumlarda nasıl davranılacağı konularında bir anlaşmaya varmaksızın bütçelenmiş masrafları kullanmama eğilimindedirler. Bütçelenmiş masraflar ve fiili masraflar arasındaki önemli farklılıkların nedenlerine özellikle dikkat edilmelidir; zira farklılıklar, faaliyetlerin kapsamındaki değişikliklerden kaynaklanabilir ve bu değişiklikler nedeniyle tüm katılımcılar orijinal durumdakiyle aynı oranda fayda sağlayamayabilirler. Ancak genel olarak, cari katkıların ölçülmesinde masrafların uygun bir baz olarak kabul edilmesi durumunda, fiili masrafların kullanılması yeterli olacaktır.

8.30 Değerleme sürecinin düzenlemenin tüm katılımcılarının katkılarını kapsaması önemlidir. Buna MKA'nın başında taraflardan bir veya daha fazlasının yaptığı katkılar (önceden var olan gayrimaddi varlıklar katkıları gibi) kadar MKA'nın yürürlüğü süresince devam eden katkılar da dâhildir. Dikkate alınacak katkılar; varlıklar veya hizmetlerden sadece MKA faaliyetleri için kullanılanlarla birlikte kısmen MKA faaliyetlerinde, kısmen de katılımcının kendi işletme faaliyetlerinde kullanılanları da (yani paylaşılan varlık veya hizmetler) kapsar. Paylaşılan varlık veya hizmetleri içeren katkıların ölçümü; örneğin bir katılımcı ofis binaları ve bilgi teknolojileri sistemleri gibi varlıkların kullanımını kısmen verme şeklinde katkı sağladığında veya hem MKA hem de kendi şahsi faaliyetleri için gözetim, büro ve idari fonksiyonlar gerçekleştirdiğinde güç olabilir. Kullanılan varlık veya hizmetlerin MKA faaliyetleri ile alakalı kullanımının oranının, kabul görmüş muhasebe prensipleri ile fiili rakamlar çerçevesinde, ticari olarak makul bir şekilde belirlenmesi ve farklı bölgelerin söz konusu olduğu durumlarda uyumun sağlanması bakımından ihtiyaca göre birtakım ayarlamaların yapılması gereklidir. Bir kez oran belirlendikten sonra katkılar, bu Bölümün devamında yer alan ilkeler çerçevesinde ölçülebilir.

8.31 Geliştirme MKA'ları açısından, MKA'nın faaliyetlerinin ve risklerinin kontrolü ve yönetimi şeklindeki katkılar, 6.56 no'lu paragrafta tarif edildiği üzere gayrimaddi veya maddi varlıkların geliştirilmesi, üretimi veya edinilmesi açısından muhtemelen önemli fonksiyonlar olup, VI. Bölümde yer alan ilkeler çerçevesinde değerlemeleri yapılmalıdır.

8.32 Aşağıdaki senaryo, katılımcıların, fayda paylarının ve katkılarının değerinin belirlenmesi açısından bir örnek teşkil edebilir.

8.33 A Ülkesinde yerleşik A Şirketi ve B Ülkesinde yerleşik B Şirketi bir ÇUİ grubunun üyeleridir ve gayrimaddi varlıkların geliştirilmesine yönelik bir MKA oluşturmuşlardır. B Şirketine, MKA çerçevesinde B Ülkesindeki gayrimaddi varlıklardan faydalanma hakkı, A Şirketine ise MKA kapsamında dünyanın diğer bölgelerindeki gayrimaddi varlıklardan faydalanma hakkı sağlanmıştır. Taraflar, A Şirketinin toplam satışların % 75'ini, B Şirketinin ise toplam satışların % 25'ini gerçekleştireceğini, MKA'dan beklenen faydalardaki paylarının da 75'e 25 olacağını tahmin etmektedirler. Her iki işletme de gayrimaddi varlıkların geliştirilmesi konusunda deneyime ve kendi Ar-Ge personellerine sahiptirler. Her bir işletme, MKA kapsamındaki geliştirme risklerini, 8.14-8.16 no'lu paragraflarda belirlenen koşullar çerçevesinde kontrol etmektedir. A Şirketi MKA'ya yakın zaman öncesinde üçüncü bir taraftan elde ettiği, önceden var olan gayrimaddi varlıklarla katkı sağlamaktadır. B Şirketi ise verimliliği ve pazara ulaşma hızını iyileştirmek üzere geliştirmiş olduğu tescilli analitik tekniklerle katkıda bulunmaktadır. Önceden var olan bu katkılardan her ikisinin değerlemesinin de I-III ve VI. Bölümlerde yer alan açıklamalar kapsamında yapılması gerekir. Günlük araştırma mahiyetindeki cari katkıların % 80'i B Şirketi, %20'si de A Şirketi tarafından, A Şirketi ağırlıklı olmak üzere 90'a 10 oranında her iki işletmenin personelinden oluşturulan liderlik takımının yönetiminde yerine getirilecektir. Bu iki cari katkı türünün I-III ve VI. Bölümlerde yer alan açıklamalar kapsamında ayrı ayrı analiz edilmesi ve değerlemesinin yapılması gerekir. MKA'nın beklenen faydası geliştirme projesinin başında değerlendirilmesi güç bir gayrimaddi varlık üzerindeki bir haktan ibaret olduğunda veya önceden var olan değerlemesi güç gayrimaddi varlıkların, MKA projesine katkının bir parçası olduğunda; VI. Bölüm Kısım D.3 ve D.4'te yer alan değerlemesi güç gayrimaddi varlıklara ilişkin açıklamalar her bir katılımcının MKA'ya katkılarının değerlemesinde kullanılabilir.

C.5. Dengeleyici ödemeler

8.34 Katılımcıların her birinin düzenlemeye yapılan toplam katkılardaki nispi payının değerinin (hâlihazırda yapılmış olan dengeleyici ödemeler dikkate alınarak) katılımcının düzenleme kapsamında elde edilmesi beklenen toplam faydalardan elde edeceği payla uyumlu olması durumunda bir MKA, emsallere uygunluk ilkesiyle uyumlu kabul edilir. Bir katılımcının bir MKA kapsamında sağlayacağı katkının toplam beklenen faydalardan elde edeceği paya uygun olmaması durumunda; katılımcılardan en az birinin yaptığı katkıların yetersiz, diğer katılımcıların en az birinin yaptığı katkıların da fazla olduğu ortaya çıkar. Böyle bir durumda, emsallere uygunluk ilkesi genellikle bir düzeltmenin yapılmasını gerektirir. Bu düzeltme de çoğunlukla, sonradan yapılacak bir dengeleyici ödeme aracılığıyla katkılarda bir ayarlamaya gidilmesi şeklinde olur. Bu tür dengeleyici ödemeler, ödeyenin katkılarının değerini yükseltirken ödemeyi alanınkinin değerini ise düşürür.

8.35 Dengeleyici ödemeler, katılımcılar tarafından nispi katkılarının beklenen nispi faydalarından düşük olması durumunda, aradaki farkı kapatmak amacıyla yapılır. Bu tür ayarlamalar, katılımcılar tarafından MKA'ya dâhil olma esnasında öngörülebileceği gibi, beklenen faydalardan elde edecekleri payları ve/veya katkılarının değerine ilişkin periyodik yeniden değerlemelerin bir sonucu olarak da ortaya çıkabilir (bkz. 8.22 no'lu paragraf).

8.36 Katkının sağlandığı esnada bir katılımcının varlık veya hizmetler şeklindeki nispi katkısının değerinin yanlış olarak belirlenmiş veya katılımcıların beklenen nispi faydalarının yanlış hesaplanmış olduğu durumlarda (örn. dağıtım anahtarının sabitlendiği veya değişen koşullara göre yeniden ayarlandığı sırada beklenen nispi faydaları yeterince yansıtmadığında), dengeleyici ödemeler vergi idareleri tarafından da talep edilebilir. Normal olarak düzeltme, ilgili dönem için bir ya da daha fazla katılımcı tarafından diğer bir katılımcıya dengeleyici ödemede bulunulması şeklinde yapılacaktır.

8.37 Geliştirme MKA'ları söz konusu olduğunda, bir katılımcının toplam katkılar içindeki oransal payıyla, aynı katılımcının toplam beklenen paylardaki oransal payı arasında belirli bir yıl içerisinde farklılıklar ortaya çıkabilir. Bu MKA, bunun haricinde E Kısmındaki öneriler ışığında kabul edilebilir bir durumdaysa, vergi idareleri genellikle tek bir mali yılın sonuçlarına dayanan düzeltmeler yapmaktan kaçınmalıdırlar. Her bir katılımcının toplam katkılardaki oransal payının birçok yıl itibariyle beklenen toplam faydalardaki oransal payıyla uyumlu olup olmadığına dikkat edilmelidir (bkz. 3.75-3.79 no'lu paragraflar). Önceden var olan katkılar ve cari katkılar için ayrı ayrı dengeleyici ödemeler

yapılabilir. Alternatif olarak, önceden var olan katkılar ve cari katkılar için toplu olarak bir dengeleyici ödeme yapılması da daha güvenilir veya yönetilebilir olabilecektir. Bkz. bu Bölümün sonundaki Ekteki 4 no'lu Örnek.

8.38 8.33 no'lu paragraftaki örnekte MKA'dan 75'e 25 oranında fayda bekleyen katılımcı A ve B Şirketleri vardı. İlk yıl içerisinde önceden var olan katkılarının değeri A Şirketi için 10 milyon, B Şirketi içinse 6 milyondur. Bunun sonucunda, A Şirketinin katkısını 12 milyona çıkarmak (toplam katkıların %75'i), B Şirketinin katkısını ise 4 milyona indirmek (toplamın %25'i) için B Şirketi tarafından A Şirketine 2 milyonluk net bir dengeleyici ödeme (yani A Şirketinden B Şirketine brüt 4.5 milyon eksi B Şirketinden A Şirketine brüt 2.5 milyon) yapılması gerekir.

C.6. Fiili işlemin doğru bir şekilde tanımlanması

8.39 8.9 no'lu paragrafta belirtildiği üzere, düzenlemenin I. Bölümün D Kısmındaki açıklamalar kapsamında belirlenen önemli ekonomik özellikleri, fiili işlemin katılımcılar tarafından kabul edildiği ileri sürülen MKA koşullarından farklılık arz ettiğini gösterebilir. Örneğin bir veya daha fazla sözde katılımcı, MKA faaliyetlerinden herhangi bir makul fayda beklentisi içinde olmayabilir. Her ne kadar prensipte bir katılımcının beklenen faydalardaki payının küçüklüğü bu faydayı elde etmesine engel teşkil etmiyor olsa da, MKA faaliyet konusunun tümünü gerçekleştiren bir katılımcının, toplam beklenen faydaların sadece çok az bir kısmını elde etmesi bekleniyorsa bu taraf için düzenlemenin gerçek maksadının kaynakları bir havuzda toplamak ve riskleri paylaşmak veya ortak faydaların paylaşımına dair verilen görüntünün vergisel avantajlar elde etmek olup olmadığı tartışılabilir. Tarafların katkı ve faydalardaki nispi payları arasındaki önemli farklardan kaynaklanan yüklü miktarlarda dengeleyici ödemelerin varlığı, ortak faydaların var olup olmadığının ya da önemli ekonomik özellikleri dikkate alındığında düzenlemenin bir fonlama işlemi olarak doğru bir şekilde tanımlamasının yapılmasının gerekip gerekmediğinin sorgulanmasına da yol açabilir.

8.40 8.33 no'lu paragrafta belirtildiği üzere, VI. Bölümdeki değerlemesi güç gayrimaddi varlıklara dair açıklamalar, MKA'nın söz konusu olduğu durumlarda da uygulanabilir. Bu durum, MKA'nın amacının geliştirme projesinin başlangıcında değerlemesi güç yeni bir gayrimaddi varlık geliştirilmesi olması halinde ve ayrıca önceden var olan gayrimaddi varlık mahiyetindeki katkıların değerlemesinin yapılması bakımından da geçerli olacaktır. I. Bölüm Kısım D.2'de yer alan kriter uyarınca; düzenlemelerin, bütün itibariyle bakıldığında ticari rasyonaliteden yoksun olduğu görülüyorsa, MKA yok hükmünde sayılabilir.

C.7. Katkıların ve dengeleyici ödemelerin vergisel durumu

8.41 Bir MKA katılımcısının, her türlü dengeleyici ödemesini de içeren katkıları vergisel açıdan; bu katkılar MKA kapsamı dışında, MKA konusu faaliyetleri yerine getirirken yapılsaydı katılımcının tabi olacağı vergi sistem(ler)i kuralları çerçevesinde değerlendirilir. Katkının özelliği, MKA kapsamında yerine getirilen faaliyetin yapısına bağlı olacak ve vergisel amaçlarla nasıl değerlendirileceğini belirleyecektir.

8.42 Hizmet MKA'larında bir katılımcının MKA'ya katkısı sıklıkla maliyet tasarrufu şeklinde faydalara yol açar (söz konusu durumlarda MKA faaliyeti tarafından doğrudan yaratılan bir gelir olmayabilir). Geliştirme MKA'larında katılımcıların beklenen faydaları, katkılar yapıldıktan sonra belli bir süre geçmeden tahakkuk etmeyebilir ve bu nedenle de katılımcılar açısından katkılarını sağladıkları dönemde derhal bir gelir tanımlaması olmayacaktır.

8.43 Her türlü dengeleyici ödeme, ödeyen açısından sağlanan katkıya bir ek, ödemeyi alan açısından da katkı miktarında bir eksilme olarak değerlendirilmelidir. Katkılar açısından, bir bütün olarak bakıldığında; her türlü dengeleyici ödemenin yapısı ve vergisel yaklaşımı, uygulamadaki vergi anlaşmaları dâhil, iç hukuk kuralları kapsamında belirlenecektir.

D. MKA'larda üye giriş ve çıkışları ile sonlanma

8.44 Bir MKA üyeliğinde meydana gelen değişiklikler, genellikle katılımcıların katkılar ve beklenen faydalardaki nispi paylarının yeniden değerlendirilmesini beraberinde getirir. Hâlihazırda aktif durumdaki bir MKA'ya dâhil olan bir katılımcı, daha önceki MKA faaliyetlerinin, tamamlanmış veya yapım sürecindeki bir maddi veya gayrimaddi varlık gibi her türlü sonucundan bir menfaat elde edebilir. Bu tür durumlarda önceki katılımcılar, efektif olarak kendi dönemlerindeki MKA faaliyetlerinin sonuçlarına ilişkin menfaatlerinin bir kısmını yeni dâhil olan katılımcıya transfer etmiş olacaklardır. Emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde söz konusu her türlü maddi veya gayrimaddi varlık transferinin transfer edilen faydanın emsaline uygun değeri kapsamında tazmin edilmesi gerekir. Böyle bir tazmin, bu Bölümde "giriş ödemesi" olarak adlandırılacaktır.

8.45 Giriş ödemesinin miktarı, yeni katılımcının gayrimaddi ve/veya maddi varlıklara ilişkin elde ettiği menfaatin değeri (yani emsal fiyatı) esas alınmak ve MKA kapsamında elde edilecek toplam beklenen faydadan yeni

katılımcının alacağı pay da dikkate alınmak suretiyle belirlenmelidir. Yeni katılımcının MKA'ya önceden var olan maddi veya gayrimaddi varlıklarını eklediği durumlarda, bu katkı çerçevesinde diğer katılımcılar tarafından yeni katılımcıya dengeleyici ödemeler yapılması uygun olabilir. Yeni katılımcıya verilen her türlü dengeleyici ödemenin, ondan tahsil edilen giriş ödemeleriyle mahsuplaşması yapılabilir, ancak vergisel amaçlarla farklı ödemelere ilişkin tüm kayıtlar, brüt tutarları üzerinden ayrı ayrı tutulmalıdır.

8.46 Bir katılımcının MKA'dan ayrılması durumunda da benzer hususlar gündeme gelebilir. Özellikle MKA'dan ayrılan bir katılımcının şayet varsa geçmiş MKA faaliyetlerinden (süregelenler dâhil) doğan menfaatlerini diğer katılımcılara aktarması durumunda bu transfer, emsallere uygunluk ilkesi kapsamında tazmin edilmelidir. Bu tür tazminler, bu Bölümde "çıkış ödemesi" olarak adlandırılacaktır.

8.47 I-III ve VI. Bölümlerde yer alan açıklamalar, her türlü giriş, çıkış veya gerektiğinde dengeleyici ödemeler için emsallere uygun miktarın belirlenmesinde tam olarak geçerlidir. Emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde bu tür ödemelerin gerekmediği durumlar olabilir. Örneğin idari hizmetlerin paylaşımını kapsayan bir MKA, genellikle katılımcılara bir değeri haiz süregelen menfaatler değil de sadece cari faydalar sağlayacaktır.

8.48 Vergisel açıdan, giriş ve çıkış ödemelerine ilişkin olarak; önceki dönem MKA faaliyet sonuçlarına ilişkin elde edilen veya yararlanılan menfaatler için ilgili katılımcılara yapılan ödemeler, MKA dışında yapılmış olsaydı uygulanacak olan vergi sistem(ler)inin genel kurallarının (çifte vergilemeyi önlemeye yönelik anlaşmalar dâhil) aynısına tabi tutulmalıdır.

8.49 Bir MKA süresi sona erdiğinde, emsallere uygunluk ilkesi, her bir katılımcının şayet varsa, MKA'nın faaliyet sonuçlarından, süresi boyunca MKA'ya sağladıkları katkıların (MKA'nın sonlanması dolayısıyla yapılmış olanlar dâhil, gerçekleşmiş dengeleyici ödemeler için yapılacak düzeltmelerden sonraki miktarı) nispetine uygun bir menfaat elde etmelerini veya bunun diğer katılımcılara aktarımı durumunda bu transferin uygun bir biçimde tazminini gerekli kılar.

E. MKA'ların yapılandırılması ve belgelendirilmesine yönelik öneriler

8.50 Genellikle, ilişkili taraflar arasındaki bir MKA'nın aşağıdaki koşulları karşılaması gerekir:

a) Katılımcılar sadece MKA faaliyetlerinden ortaklaşa ve oransal faydalar elde eden işletmelerden ibaret olacaktır (sadece kısmen veya tamamen faaliyeti yerine getiren işletmelerden değil). Bkz. 8.14 no'lu paragraf.

b) Düzenleme, her bir katılımcı açısından MKA faaliyetleri sonucunda elde edeceği menfaatin mahiyetini ve miktarı ile beklenen faydalardan elde edilecek pay nispetini belirleyecektir.

c) Gayrimaddi varlıklar, maddi varlıklar veya hizmetlere ilişkin olarak MKA aracılığıyla elde edilen özel menfaatler ve haklar için MKA katkıları, uygun dengeleyici ödemeler ve giriş ödemeleri dışında hiçbir ödeme yapılmayacaktır.

d) Katılımcıların katkılarının değeri, bu Rehberdeki açıklamalara uygun olarak belirlenecektir ve gerekli olduğunda katkıların oransal paylarının beklenen faydaların oransal paylarıyla uyumlu olması için dengeleyici ödemeler yapılmalıdır.

e) Düzenleme, beklenen faydalara ilişkin katılımcıların nispi paylarındaki önemli değişiklikleri yansıtacak şekilde makul bir sürenin sonunda dengeleyici ödemelere ve/veya katkıların dağılımında değişikliklere başvurulmasına yönelik hükümler belirleyebilir.

f) Bir katılımcının dâhil olması veya ayrılması ile MKA'nın sonlanması durumlarına ilişkin olarak gerekli ayarlamalar (giriş ve çıkış ödemesi seçenekleri dâhil) yapılacaktır.

8.51 V. Bölümde yer alan transfer fiyatlandırması belgelendirmesi standardı, MKA dâhil olmak üzere önemli hizmet anlaşmalarının ve gayrimaddi varlıklarla ilgili önemli anlaşmaların ana dosya altında raporlanmasını gerektirir. Yerel dosya, işlemlerin açıklaması, ödemelerin ve tahsilatların miktarları, kapsama dâhil ilişkili işletmelerin belirlenmesi, önemli şirket içi anlaşmaların kopyaları ve işlemlerin emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde yapıldığına kanaat getirilmesini sağlayacak sebeplerin bildirilmesi dâhil fiyatlandırma bilgisi gibi işlemsel bilgileri içerir. Bu belgelendirme gerekliliklerine uyum sağlanması için bir MKA'nın katılımcılarının; faaliyet konusunun mahiyetine, anlaşmanın hükümlerine ve emsallere uygunluk ilkesine uyumuna ilişkin bilgileri hazırlamaları veya toplamaları beklenir. Burada kastedilen, her bir katılımcının MKA kapsamında yürütülecek faaliyetlerin ayrıntılarına, MKA'ya dâhil diğer tarafların kimlik ve adresleri, yapılacak katkıların ve beklenen faydaların

belirlenmesine dayanak teşkil eden tahminler ve MKA faaliyetleri için bütçelenmiş ve fiili masraf rakamlarına, MKA'nın vergi mükellefi açısından önemi ve karmaşıklığıyla uyumlu düzeyde tam erişim sağlayabilmesidir. Tüm bu bilgiler, MKA bağlamında vergi idareleri açısından önemli ve faydalı olabilir ve ana dosyada veya yerel dosyada yer almıyorsa mükelleflerin talep halinde bu bilgileri sunmaya hazırlıklı olmaları gerekir. Herhangi bir MKA bakımından önemli bilgiler, durumun mahiyet ve koşullarına bağlı olarak belirlenecektir. Şu da belirtilmelidir ki, burada listelenen bilgiler vergi idarelerinin bilgi talep etme yetkisine ilişkin ne asgari bir uygum standardı ne de tam kapsamlı bir listedir.

8.52 Aşağıdaki bilgiler, MKA'nın başlangıç maddeleri bakımından önemli ve faydalı olacaktır:

a) Katılımcıların bir listesi,

b) MKA faaliyetlerinin içinde olacak veya faaliyet konusu işlemlerin sonuçlarından fayda sağlayıp kullanması beklenen diğer ilişkili işletmelerin bir listesi,

c) MKA'nın kapsadığı faaliyetlerin ve özel projelerin kapsamı ve MKA faaliyetlerinin idaresinin ve kontrolünün yapılış tarzı,

d) Düzenlemenin süresi,

e) Katılımcıların beklenen faydalardan elde edeceği nispi payların ölçüm şekli ve bu ölçüm için kullanılan tahminler,

f) Gelecekteki faydalardan (gayrimaddi varlıklar gibi) öngörülen yararlanma biçimi,

g) Her bir katılımcının başlangıçta yapacağı katkıların şekli ve değeri ile başlangıçtaki ve takip eden katkıların değerinin (bütçelenmiş/güncellenmiş) nasıl belirlendiğine dair ayrıntılı açıklamalar ve de harcamaların ve katkıların değerinin belirlenmesinde muhasebe prensiplerinin tüm katılımcılara tutarlı biçimde nasıl uygulandığı,

h) Sorumluluk ve görevlerin ön dağılımı ve özellikle MKA faaliyetlerinde kullanılan maddi ve gayrimaddi varlıkların geliştirilmesi, değerlerinin artırılması, idaresi, bakımı veya kullan(dır)ılmasına ilişkin sorumluluk ve görevleri kontrol ve idare etmeye yönelik mekanizmalar,

i) Bir katılımcının MKA'ya dâhil olması veya ayrılması veya MKA'nın sonlandırılmasına yönelik prosedür ve bunun sonuçları,

j) Dengeleyici ödeme yapılmasını veya ekonomik koşullardaki değişiklikleri yansıtmak üzere düzenlemenin koşullarında düzeltmeye gidilmesini öngören her türlü hüküm.

8.53 MKA'nın yürürlük süresi boyunca aşağıdaki bilgiler faydalı olabilecektir:

a) Sonuçlarıyla birlikte düzenlemede yapılan her türlü değişiklik (koşullar, katılımcılar, faaliyet konusu, vb.),

b) MKA faaliyetlerinden beklenen faydaların paylarını belirlemeye yönelik tahminlerle fiili fayda paylarının karşılaştırılması (3.74 no'lu paragraf dikkate alınarak),

c) MKA faaliyetinin gerçekleştirilmesinden doğan yıllık harcama, her bir katılımcının MKA yürürlük süresi boyunca sağladığı katkının şekli ve değeri ve katkıların değerinin nasıl belirlendiğine dair ayrıntılı bir açıklama.

IX. Bölüm

İşletme Yeniden Yapılandırmalarının Transfer Fiyatlandırması Boyutu

Giriş

A. Kapsam

A.1 Bu Bölüm kapsamında olan işletme yeniden yapılandırmaları

9.1 İşletme yeniden yapılandırmasının yasal ya da evrensel düzeyde kabul görmüş bir tanımı bulunmamaktadır. Bu Bölüm bağlamında işletme yeniden yapılandırması; mevcut anlaşmaların sonlandırılması veya bunların kapsamlı yeniden müzakeresi dâhil, ilişkili işletmeler arasındaki ticari veya mali ilişkilere yönelik sınır ötesi yeniden yapılandırılmaları ifade etmektedir. Üçüncü kişiler (örn. tedarikçiler, alt yükleniciler, tüketiciler) ile olan ilişkiler yeniden yapılandırmanın gerekçesi olabilir veya bundan etkilenebilir

9.2 İşletme yeniden yapılandırmaları sıklıkla gayrimaddi varlıkların, risklerin veya taşıdıkları kâr potansiyeliyle birlikte işlevlerin merkezileştirilmesini içerebilir. Bunlar tipik olarak;

- Tam yetkili bir distribütörün (nispeten daha yüksek işlev ve risk seviyelerine sahip bir işletme), ana işletme şeklinde çalışabilen yabancı ilişkili firmanın, sınırlı risk yüklenen bir distribütörüne, pazarlamacısına, satış acentasına veya komisyoncusuna (nispeten daha düşük işlev ve risk seviyelerine sahip bir işletme) dönüşmesinden,

- Tam yetkili bir imalatçının (nispeten daha yüksek işlev ve risk seviyelerine sahip bir işletme), ana işletme şeklinde çalışabilen yabancı bir ilişkili firmanın, fason imalatçısına veya sözleşmeli imalatçısına (nispeten daha düşük işlev ve risk seviyelerine sahip bir işletme) dönüşmesinden,

- Gayrimaddi varlıkların veya gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların (GMV), grup içinde merkezi bir birime (örn. "GMV işletmesi" olarak adlandırılan) transfer edilmesinden,

- Yerel olarak gerçekleştirilen işlevlerin kapsamı ve ölçeğindeki azalmaya denk gelecek şekilde, bölgesel veya merkezi bir işletmedeki işlevlerin yoğunlaşmasından (örnekler tedarik, satış desteği, tedarik zinciri lojistiğini içerebilir)

oluşabilir.

9.3 Aynı zamanda, faaliyet birimlerine (örn. imalatçılara ya da distribütörlere) daha fazla gayrimaddi varlık veya riskin dağıtıldığı işletme yapılandırmaları da bulunmaktadır. İşletme yeniden yapılandırması aynı zamanda; faaliyetlerin (imalat yerleri ve/veya süreçleri, Ar-Ge faaliyetleri, satışlar, hizmetler) küçültülmesi veya durdurulması dahil etkinleştirme, uzmanlaşma veya uzmanlaşmanın sonlandırılması şeklinde de olabilir. Emsallere uygunluk ilkesi ve bu Bölümdeki açıklamalar; daha çok ya da daha az merkezi bir iş modeline yol açıp açmadığına bakılmaksızın, bir işletme yeniden yapılandırmasını kapsayan tüm işlem türlerine aynı şekilde uygulanır.

9.4 İş çevrelerinin yeniden yapılandırma için bildirdiği nedenlerden bazıları; sinerji ve ölçek ekonomisinden azami fayda sağlanması isteği, işletme yönetimlerini daha verimli hale getirme, tedarik zinciri verimliliğini artırma ve global organizasyonların ortaya çıkmasına yardım eden web tabanlı teknolojilerin gelişiminin avantajlarından yararlanmadır. Ayrıca, bozulan ekonomik döngüde veya aşırı kapasite kullanımında, işletme yeniden yapılandırmalarına kârlılığı korumak veya kayıpları sınırlamak için de ihtiyaç duyulabilir.

A.2 Bu Bölümün kapsamı içinde yer alan hususlar

9.5 Bu Bölüm, işletme yeniden yapılandırmalarının transfer fiyatlandırması boyutuyla ilgili olup, OECD Model Vergi Anlaşmasının 9'uncu maddesinin (ilişkili işletmeler) ve işbu Rehberin işletme yeniden yapılandırmalarına uygulanmasına ilişkin bir tartışmayı içermektedir.

9.6 İşletme yeniden yapılandırmalarına, yeniden yapılandırmanın hemen sonrasında ya da birkaç yıllık süreç içinde kâr potansiyelinin ÇUİ grubunun üyeleri arasında yeniden dağıtımı eşlik etmektedir. 9'uncu madde ile bağlantılı olarak bu Bölümün ana önceliklerinden biri, kâr potansiyelinin yeniden

dağıtımının emsallere uygunluk ilkesi ile hangi ölçüde uyumlu olduğunun ve daha genel olarak emsallere uygunluk ilkesinin işletme yeniden yapılandırmalarına nasıl uygulanacağının tartışılmasıdır. Entegre iş modellerinin uygulanması ve küresel organizasyon yapılarının geliştirilmesi; bir ÇUİ grubunun üyelerinin kârlarının, karşılaştırılabilir işlemlerde ve karşılaştırılabilir durumlarda bağımsız işletmeler arasında yapılmış koşullara atıfta bulunarak belirleyen emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasını zorlaştırabilir. Emsallere uygunluk ilkesinin pratikte uygulanmasındaki zorluk, işbu Rehberde kabul edilmiştir (bkz. 1.10-1.11 no'lu paragraflar). Buna rağmen Rehber, OECD üye ülkelerinin emsallere uygunluk ilkesi ve bu ilkenin uygulamasının açıklanması ile kullanımının sadeleştirilmesine ilişkin çabalar için güçlü desteğini yansıtmaktadır (bkz. 1.14-1.15 no'lu paragraflar). İşletme yeniden yapılandırmaları bağlamında ortaya çıkan sorunları tartışırken, gerçekçi ve makul bir şekilde uygulanabilir yaklaşımların geliştirilmesi çabası içerisinde OECD bu zorluğu göz önünde bulundurmaktadır.

9.7 Bu Bölüm, sadece OECD Model Vergi Anlaşmasının 9'uncu maddesi bağlamında ilişkili işletmeler arasındaki işlemleri kapsamakta, OECD Model Vergi Anlaşmasının 7'nci maddesi temelinde kârın tek bir işletme içinde bölüştürülmesini ise hariçte tutmaktadır; zira bu sonuncusu, "Sabit İşyerlerine Atfedilen Kârlar" hakkında Raporun [1] konusudur.

9.8 Vergi kaçakçılığının önlenmesine ilişkin yerel hukuk kuralları ve KEYK mevzuatı, bu Bölümün kapsamında değildir. Emsallere uygun harcamalar ve bunların matrahtan indirimiyle ilgili yerel vergi uygulamaları ve sermaye değer artış kazançlarına ilişkin yerel vergi hükümlerinin, emsallere uygun sermaye ödemelerine ne şekilde tatbik edileceği mevzusu da bu Bölüm kapsamında değildir. Her ne kadar işletme yeniden yapılandırmaları bağlamında önemli meseleler ortaya çıkarsalar da, KDV ve dolaylı vergiler de bu Bölümün kapsamına alınmamıştır

1 Bkz. Mali İşler Komitesi tarafından 22-23 Haziran 2010 tarihinde kabul edilmiş ve Konsey tarafından 22 Temmuz 2010 tarihinde yayımlanmış olan Sabit İşyerine Atfedilen Kârlar Hakkında Rapor.

B. OECD Model Vergi Anlaşmasının 9'uncu maddesinin ve işbu Rehberin işletme yeniden yapılandırmalarına uygulanması: Teorik çerçeve

9.9 Emsallere uygunluk ilkesinin ve Rehber düzenlemelerinin; yeniden yapılandırma veya yapılandırma sonrası işlemlere, başlangıçta bu şekilde yapılandırılmış olan işlemlerden daha farklı uygulanmayacağı ve uygulanmaması gerektiği önermesi, bu Bölümün temelini teşkil eder. OECD Model Vergi Anlaşmasının 9'uncu maddesi ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca irdelenmesi gereken ana mesele, işletme yeniden yapılandırmasında uygulanan veya icap kılınan şartların, iki ilişkisiz işletme arasındaki işlemlere uygulanacak şartlardan farklı olup olmadığıdır. Bu Bölümdeki bütün açıklamalar, bu teorik çerçeve içinde değerlendirilmelidir. Bu Bölümdeki açıklamalar iki alt bölümden oluşmaktadır: birincisinde yeniden yapılandırmanın kendisi için emsallere uygun tazmin bedelinin belirlenmesine ilişkin açıklamalar sunulmaktadır; ikincisinde ise yeniden yapılandırma sonrasındaki kontrollü işlemlerin tazminine yöneliktir. Bunların her ikisi bir bütün olarak değerlendirilmeli ve de Rehberin, özellikle I. Bölüm olmak üzere diğer bölümlerinde yer alan açıklamalarla uyum içinde uygulanmalarına çalışılmalıdır.

Kısım I: Yeniden yapılandırmanın kendisinin emsallere uygun tazmini

A. Giriş

9.10 Bir işletme yeniden yapılandırılması, her zaman olmasa da, değerli gayrimaddi varlıklar gibi bir takım kıymetlerin sınır ötesi transferini içerebilmektedir. Bu kapsamda, aynı zamanda veya alternatif olarak; imalat anlaşmaları, dağıtım anlaşmaları, lisans ve hizmet anlaşmaları gibi mevcut anlaşmaların önemli derecede yeniden müzakere edilmesi veya anlaşmaların sonlandırılması da söz konusu olabilmektedir. Bir işletme yeniden yapılandırmasının transfer fiyatlandırması yönünü analiz etmenin ilk adımı, ÇUİ grubu üyeleri arasında değer transferine yol açan ticari veya mali ilişkilerin ve bu ilişkilere bağlı koşulların tespitiyle, işletme yeniden yapılandırmasını içeren işlemlerin çerçevesinin kesin bir şekilde belirlenmesidir. Bu husus, B Kısmında tartışılmaktadır. C Kısmında, işletme yeniden yapılandırmasını oluşturan ve kesin bir şekilde çerçevesi çizilen işlemlerin tanımlaması tartışılmaktadır. İşletme yeniden yapılandırılması ve kâr potansiyelinin yeniden tahsisi arasındaki ilişki D Kısmında ele alınmaktadır. Bazı değerli varlıkların devredilmesinin transfer fiyatlandırması açısından sonuçları E Kısmında, mevcut anlaşmaların sonlandırılması veya önemli derecede yeniden müzakeresinin transfer fiyatlandırması açısından sonuçları ise F Kısmında tartışılmaktadır.

9.11 Transfer fiyatlandırması açısından, analizin hedefi; OECD Model Vergi Anlaşmasının 9'uncu maddesi hükmü altında; işletme yeniden yapılandırmasını içeren işlemlerde uygulanan veya icap kılınan şartların, ilişkisiz işletmeler arasında uygulanan veya icap kılınan şartlardan farklı olup olmadığının ve eğer öyleyse iki işletmeden birisi adına tahakkuk etmesi gereken kârın, bu şartlar nedeniyle tahakkuk etmeme durumunun bulunup bulunmadığının, bu kârın söz konusu işletmenin kârına dâhil edilip edilmeyeceğinin ve işletmenin buna göre vergilendirilip vergilendirilmeyeceğinin belirlenmesidir.

9.12 Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili işletmeler arasında uygulanan veya icap kılınan şartların, her bir taraf itibariyle değerlendirilmesini gerektirir. Bir işletme yeniden yapılandırmasının, örneğin grup seviyesinde bir sinerji yaratmaya çalışmak gibi, ÇUİ grubu seviyesinde sağlam ticari nedenlere dayanması, onun yeniden yapılandırılan birimlerin her biri açısından emsallere uygun olup olmadığı sorusuna cevap oluşturmaz.

B. Yeniden yapılandırmanın mahiyetinin anlaşılması

9.13 Herhangi bir kontrollü işlemde olduğu gibi, emsallere uygunluk ilkesinin işletmelerin yeniden yapılandırılmasına uygulanmasına, yapılandırma dâhilindeki ilişkili işletmeler arasındaki ticari ve finansal ilişkilerin ve bu ilişkilerle bağlantılı koşul ve ekonomik açıdan önemli durumların belirlenmesi ile başlamalıdır ki böylelikle işletme yeniden yapılandırmasını içeren kontrollü işlemler tam olarak ortaya çıkarılmış olsun. Bu kapsamda, I. Bölüm Kısım D.1 de yer alan genel açıklamaların geçerliliği belirtilmelidir. Söz konusu açıklamalar, ilişkili işletmeler arasındaki ticari veya finansal ilişkilerin ekonomik açıdan önemli özelliklerinin ve özellikle de işletme yeniden yapılandırmasına ilişkin sözleşme hükümlerinin (Kısım D.1.1), kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler dikkate alınarak yeniden yapılandırmanın öncesi ve sonrasında her bir tarafın yapılandırma için gördükleri işlevlerin (Kısım D.1.2), tarafların ekonomik durumlarının (Kısım D.1.4) ve iş stratejilerinin (Kısım D.1.5) incelenmesini gerektirmektedir. Bunun dışında analizin, sinerjinin rolü ve taraflar için gerçekçi olarak mevcut olan seçenekler dâhil olmak üzere, yeniden yapılandırmanın ticari gerekçesi ve yapılandırmadan beklenen faydanın incelenmesine ilişkin bilgi ihtiva etmesi gerekir. 1.33 no'lu paragrafta da belirtildiği üzere, müteakip safhada, işletme yeniden yapılandırmasına ilişkin çerçevesi tam olarak çizilmiş işlemlerin koşul ve ekonomik açıdan önemli durumları, ilişkisiz işletmelerin karşılaştırılabilir işlemlerinin koşul ve ekonomik açıdan önemli durumlarıyla karşılaştırılacaktır.

9.14 Özellikle işletme yeniden yapılandırmasındaki emsallere uygunluk koşullarının belirlenmesiyle alakalı olarak, tarafların arasındaki ticari veya mali ilişkilerin belirlenmesine yönelik bakış açıları, takip eden kısımlarda analiz edilmektedir:

- İşletme yeniden yapılandırmasını içeren işlemler ile işlevler, varlıklar ve risklerin, yeniden yapılandırma öncesi ve sonrası itibariyle tam olarak belirlenmesi (Bkz. Kısım B.1);

- Sinerjilerin etkisi dâhil olmak üzere yapılandırmanın ticari gerekçesi ve bundan beklenen yararlar (Bkz. Kısım B.2);

- Tarafların gerçekçi bir şekilde sahip olduğu diğer seçenekler (Bkz. Kısım B.3).

B.1 İşletme yeniden yapılandırmasını içeren işlemlerin tam olarak belirlenmesi: işlevler, varlıklar ve risklerin yeniden yapılandırma öncesi ve sonrası durumu

9.15 Yeniden yapılandırma değişik şekillerde ortaya çıkabilecek olup, bir ÇUİ grubunun 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 anlaşmaya yönelik bir değişiklikle, daha önce tam yetkili distribütörün yüklendiği risklerin imalatçı tarafından yüklenilmesiyle (bkz. I. Bölüm Kısım D.1 de yer alan açıklamalar), tam sorumlu distribütörün sınırlı sorumlu bir distribütöre veya komisyoncuya dönüştürülmesine ilişkin olabilir. Genellikle, yeniden yapılandırma öncesi anlaşmalar kapsamında tarafların her biri ya da her ikisi tarafından görülen işlevlerin, kullanılan varlıkların ve yüklenilen risklerin, grubun bir veya daha fazla üyesine kaydırılması ile yeniden yapılandırma daha karmaşık hale gelecektir.

9.16 Emsallere uygunluk ilkesi uyarınca ÇUİ grubu içinde yeniden yapılandırılan bir işletmeye tazminat ödenip ödenmeyeceğinin, ödenecekse bu tazminatın tutarının ve bu ödemeyi yüklenmesi gereken grup üyesinin belirlenmesi için, yeniden yapılandırılmış işletme ile grubun bir veya daha fazla diğer üyesi arasında ortaya çıkan işlemlerin çerçevesinin kesin olarak belirlenmesi önemlidir. Buna yönelik olarak, işbu Rehberin I. Bölüm Kısım D de yapılan detaylı açıklamalar geçerlidir.

9.17 Bir işletmenin yeniden yapılandırılması koşullarının, ÇUİ grubu tarafından yazılı olarak resmileştirildiği (örn. yazılı sözleşmeler, yazışmalar ve/veya diğer iletişim yöntemleri) durumlarda; bu anlaşmalar, ÇUİ'ler arasındaki işletme yeniden yapılandırmasını içeren işlemlerin çerçevesinin kesin olarak belirlenmesinde başlangıç noktasını oluşturacaklardır. Sözleşme hükümleri, yeniden yapılandırılan işletmenin yeniden yapılandırmaya ilişkin ön anlaşma kapsamındaki rolünü, sorumluluklarını ve haklarını (geçerli şartların mevcudiyeti halinde, sözleşme ve ticaret hukuku kuralları kapsamında yürürlükte olanlar dâhil) ve yeniden yapılandırma neticesinde söz konusu hak ve yükümlülüklerdeki değişimin şeklini ve kapsamını tanımlayabilir. Ancak, ortada yazılı bir hükmün olmadığı veya tarafların icraatları dâhil fiiliyattaki olguların, tarafların aralarındaki herhangi bir sözleşmenin yazılı hükümlerinden önemli ölçüde farklılaştığı veya söz konusu yazılı hükümleri daha belirgin kıldığı durumlarda;

işletme yeniden yapılandırmasını içeren gerçekteki işlemler, tarafların icraatları dâhil fiiliyattaki olgulardan çıkarsanmalıdır (bkz. I. Bölüm KısımD.1.1).

9.18 İşletme yeniden yapılandırmasını içeren işlemlerin tam olarak belirlenebilmesi için, yapılandırmaya dahli olan tarafların yapılandırma öncesi ve sonrasındaki ekonomik yönden önemli aktivitelerinin, yüklendikleri sorumlulukların, kullandıkları veya katkıya sundukları varlıkların ve üstlendikleri risklerin tanımlanmasını sağlayan işlev analizinin gerçekleştirilmesi gerekir. Bu nedenle analiz; yapılandırma öncesi ve sonrası senaryolarda taraflarca kullanılan veya katkıya sunulan varlıkların tür ve yapısıyla birlikte tarafların gerçekte ne yaptığı ve yapabilecekleri üzerine odaklanır. Bkz. I. Bölüm Kısım D.1.2. İşletme yeniden yapılandırmalarının analizinde riskin önemi göz önüne alınarak; aşağıdaki kısımda, işletme yeniden yapılandırmalarına konu işlemlerde risk analizine ilişkin özel açıklamalara yer verilmiştir.

B.1.1 İşletme yeniden yapılandırması bağlamında riskin analizi

9.19 Riskler, işletme yeniden yapılandırmaları bağlamında kritik bir öneme sahiptir. Genellikle serbest bir piyasada, ticari bir fırsatla ilişkili risk yüklenimi o fırsatın kâr potansiyelini ve üstlenilen riskin taraflar arasında paylaşımı da, işlemden kaynaklanan kâr ve zararların emsallere uygun fiyatlandırma uyarınca nasıl dağıtılacağını etkiler. İşletme yeniden yapılandırmaları genellikle; yerel faaliyetlerin düşük riskli faaliyetlere (örn. düşük riskli distribütör veya düşük riskli fason imalatçı) dönüştürülmesi ve önemli ekonomik riskleri üstlenen diğer tarafın bu risklerle ilgili kâr ve zararı elde etmesi nedeniyle yerel faaliyetlere göreceli olarak düşük (fakat istikrarlı) getiriler ödenmesiyle sonuçlanır. Bu nedenle, ilişkili işletmeler arasındaki yeniden yapılandırma öncesi ve sonrasındaki risk dağılımının incelenmesi, işlev analizinin ayrılmaz bir parçasıdır. Bu şekilde bir analiz, vergi idarelerine, yeniden yapılandırmaya tabi tutulan işletmenin önemli risklerinin transferini ve bu transferin yeniden yapılandırmaya ve yeniden yapılandırma sonrası işlemlere emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması bakımından etkilerini değerlendirmesine izin vermelidir.

9.20 I. Bölümün D.1.2.1 Kısmında risk analizi için ortaya konan çerçeve ve ayrıntılı açıklamalar, işletme yeniden yapılandırmaları bağlamında risklerin analizinin yapılması ve özellikle de, belirli bir riski, kontrol ve mali kapasite referans alınarak hangi tarafın üstlendiğinin belirlenmesi bakımından geçerlidir. Bu çerçeveyi, belirli riskleri yeniden yapılanma öncesinde ve sonrasında hangi tarafın üstlendiğini belirlemek için uygulamak çok önemlidir. Örneğin, bir yeniden yapılandırma stok riskini transfer etmiş gibi göründüğünde, sadece

sözleşme koşullarının değil, aynı zamanda tarafların davranışlarının söz konusu çerçevenin 3'üncü adımı kapsamında incelenmesi de önemlidir (mesela yeniden yapılandırma öncesi ve sonrası stok değer düşüklüğü olduğu durumlarda, bu değer düşüklükleri için herhangi bir tazminat olup olmadığı, hangi tarafın veya tarafların risk kontrol fonksiyonlarını yerine getirdiği ve riskleri üstlenecek finansal kapasiteye sahip olduğu). Bu analizin sonuçları, bir tarafın yapılandırma öncesi stok riskini üstlendiğini ve aynı tarafın sözleşme hükümlerinde bir değişiklik yapılmasına rağmen yeniden yapılandırma sonrasında bunu yapmaya devam ettiğini ortaya koyabilir. Bu durumda, riskin aynı tarafa dağıtılmasına devam edilecektir. Bu Bölümdeki "riskin devri", "riskin yeniden konumlandırılması", "riskin kaydırılması" veya "riskin bertarafı" şeklindeki referanslar, I. Bölümün D.1 Kısmındaki açıklamalar bağlamında okunmalıdır. Özellikle belirtilmelidir ki riskleri devralan tarafın riski üstlendiğinin kabulü için, kontrollü işlemlerde riskin analiz edilmesine yönelik çerçevede ortaya konan şartların (I. Bölüm Kısım D.1.2.1) karşılanması gerekir.

9.21 İkinci bir örnek, bir işletme yeniden yapılandırmasının bir parçası olarak sözde kredi riskinin transferiyle ilgilidir. I. Bölümün D.1.2.1. Kısmındaki analiz, yeniden yapılandırma öncesi ve sonrasındaki sözleşme koşullarını dikkate alacaktır; fakat ayrıca tarafların yeniden yapılandırma öncesi ve sonrasında riskle bağlantılı olarak nasıl davrandıklarını da inceleyecektir. Analiz daha sonra sözleşmeye bağlı olarak riski üstlenen tarafın, 1.65 no'lu paragrafta tanımlandığı gibi yeterlilik ve karar alma referans alındığında uygulamada riski kontrol edip etmediğini ve 1.64 no'lu paragrafta tanımlandığı üzere böyle bir riski üstlenecek finansal kapasiteye sahip olup olmadığını inceleyecektir. Yeniden yapılandırma öncesinde I. Bölümün D.1.2.1 Kısmındaki analiz kapsamında riski üstlenmemiş bir tarafın, bunu bir başka tarafa transfer edemeyeceğinin ve yeniden yapılandırma sonrasında I. Bölümün D.1.2.1 Kısmı kapsamında riski üstlenmeyen bir tarafın da bu riskle ilişkili kâr potansiyelinden pay almaması gerektiğinin göz önünde tutulması önemlidir.

- Örneğin, işletme yeniden yapılandırması öncesinde tam sorumlu bir distribütörün yılsonunda bilançoya yansıyan şüpheli alacak risklerini sözleşmesel olarak üstendiği varsayılsın. Ancak, yukarıda bahsi geçen analiz, işletme yeniden yapılandırmasından önce kredi vadelerinin müşteriler için uzatılması ve alacak tahsilatı ile ilgili kararların ilgili distribütör tarafından değil, ilişkili bir işletme tarafından alındığını ve ilişkili işletmenin değersiz alacakların maliyetini tazmin ettiğini ortaya çıkarmıştır. Ayrıca bu ilişkili işletmenin riski kontrol eden ve değersiz alacak riskini üstlenecek finansal kapasiteye sahip tek işletme olduğu belirlenmiş olup; bu da işletme yeniden yapılandırmasından önce riskin

distribütör tarafından üstlenilmediği sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Bu durumda, distribütör için işletme yeniden yapılandırmasının bir parçası olarak transfer edilecek bir değersiz alacak riski bulunmamaktadır.

- Başka bir durumda, işletme yeniden yapılandırmasından önce distribütörün değersiz alacak riskini kontrol ettiği ve sözleşmenin kendisine getirdiği riski üstlenecek finansal kapasiteye sahip olduğu, ancak ilişkili işletmeyle yapılan tazminat anlaşmaları veya alacak faktoring düzenlemeleri yoluyla uygun bir tazminat karşılığında, riskini hafiflettiği tespit edilebilir. İşletme yeniden yapılandırmasını takiben, değersiz alacak riski sözleşme yoluyla, şimdiki durumda riski kontrol eden ve riski üstelenecek finansal kapasiteye sahip olduğu yukarıda açıklanan analizle belirlenen ilişkili işletme tarafından üstlenilmiştir. Dolayısıyla risk aktarımı gerçekleşmiştir, ancak bunun distribütörün ileriye dönük kârı üzerindeki etkisi, bu riskin tek başına aktarılmasından kaynaklanan geçmiş sonuçlara kıyasla sınırlı olabilir, çünkü yeniden yapılandırmadan önce adımlar atılmış ve distribütörün risk sonuçlarını hafifletmek için maliyetlere katlanılmıştır.

9.22 Kontrollü işlemlerdeki herhangi bir riskin analizinde, önemli hususlardan biri; riskin önemli bir kâr potansiyeli taşıması gibi riskin ekonomik olarak önemli olup olmadığını ve dolayısıyla bu riskin, kâr potansiyelinin önemli ölçüde yeniden dağıtımını açıklayabilip açıklayamadığını değerlendirmektir. Bir riskin önemi, riskin gerçekleşmesi olasılığına ve riskten kaynaklanan potansiyel kâr veya zararların büyüklüğüne bağlıdır. Geçmiş performans mevcut risklerin bir göstergesi olabildiğinde, mali tablolar belirli risklerin olasılığı ve miktarı hakkında faydalı bilgiler (örn. şüpheli alacak riski, stok riski) sunabilir, ancak mali tablolarda bu şekilde ayrı olarak kaydedilmeyen ekonomik yönden önemli riskler de vardır (örn. pazar riski). Bir risk, işletme için ekonomik olarak önemsiz olarak değerlendiriliyorsa, o zaman söz konusu risk, işletmenin kâr potansiyelinin önemli bir kısmını açıklamayacaktır. Emsallere uygunluk yönünden, bir tarafın ekonomik olarak önemsiz olarak algılanan bir riski kâr potansiyelinde önemli ölçüde bir düşüşe neden olacak şekilde bertaraf etmesi beklenmeyecektir.

9.23 Örneğin, yeniden yapılandırılmış şirkette stoğa bağlı risklerin azaltılması ya da ortadan kaldırılmasına yol açacak şekilde tam sorumlu bir distribütörün sınırlı riskli bir distribütöre veya komisyoncuya dönüştürüldüğü durumda, böyle bir riskin ekonomik olarak önemli olup olmadığına karar vermek amacıyla, vergi idaresi şunları analiz etmek isteyebilir:

- İş modeli itibariyle stokların rolü (örn., pazara yakınlık, ürün çeşitliliği),

- Stoğun mahiyeti (örn.yedek parçalar, taze çiçekler),
- Stoktaki yatırımın seviyesi,
- Stok değer düşüklüğüne ve zayi olmaya neden olan faktörler (örn., bozulabilirlik, fiyat baskısı, teknolojik gelişim hızı, pazar şartları),
- Stoklara ilişkin değer düşüklüğü ve modası geçmiş mallarla ilgili geçmiş ve herhangi bir ticari değişimin, mevcut cari riskin bir göstergesi olarak geçmiş performansın güvenilirliğini etkileyip etkilemediği,
- Stok hasarı veya kaybına karşı yapılan sigortaların maliyeti ve
- Değer kaybı ve zayi olan mallara ilişkin geçmiş (eğer sigortalanmamış ise).

B.2 Sinerji unsurunun rolü dâhil olmak üzere yeniden yapılandırmadan beklenen faydalar ve ticari gerekçelerin anlaşılması

9.24 Bazı iş çevreleri çok uluslu işletmelerin, ürünlerinin mahiyeti ve sektörlerinden bağımsız olarak, imalat, araştırma ve dağıtım işlevlerine yönelik daha merkezi bir kontrol ve yönetim için yapılarını yeniden organize etme yoluna gittiklerini belirtmektedir. Küreselleşen dünyadaki rekabet baskısı, ölçek ekonomilerinin sağladığı tasarruflar, uzmanlaşma ve verimlilik arttırma ihtiyacı ile maliyetlerin azaltılması gibi etmenlerin hepsi de, işletme yeniden yapılandırmalarına yol açma bakımından önemli görülmektedir. Bir mükellef tarafından, beklenen sinerjiler yeniden yapılandırma için önemli bir ticari gerekçe olarak öne sürüldüğünde; bu mükellef için, yeniden yapılandırma kararı verildiği veya uygulandığı anda beklenen sinerji unsurlarının ne olduğunun ve hangi varsayımların beklendiğinin belgelenmesi yerinde bir uygulama olacaktır. Bu tür bir belgelendirme, grup seviyesinde yeniden yapılandırmaya ilişkin karar alma süreçlerini desteklemek üzere vergi dışı amaçlar için muhtemelen üretilmektedir. 9'uncu maddenin amacı doğrultusunda, mükellefler tarafından bu sinerjinin kaynağının ve beklenen sinerjinin, emsallere uygunluk ilkesinin işletme ölçeğinde uygulanmasını ne şekilde etkilediğinin belgelenmesi yerinde bir uygulama olacaktır (Bkz. I. Bölüm Kısım D.8). Bir işletme yeniden yapılandırmasında, üzerinde düşünülmüş ortak grup kararları alındığı durumda, sinerjik faydaya katkıda bulunan ilişkili işletmelerin, yeniden yapılandırma sonrası uygun bir şekilde bu katkılarının karşılığını almalarının sağlanmasına özen gösterilmelidir

(Bkz. bir sonraki paragraftaki örnek). Öte yandan, işletme yeniden yapılandırılmasının anlaşılması bakımından beklenen sinerji önemli olabilse de, ex-post analizlerde ileri tarihli verilerin geriye bakış yoluyla kullanımından kaçınılmasına dikkat edilmelidir (Bkz. 3.74 no'lu paragraf).

9.25 Örneğin, bir işletme yeniden yapılandırması, ilişkili işletmelerin satın alma faaliyetlerinin yerine geçen, merkezi bir tedarik faaliyetinin, bir ÇUİ grubu tarafından gerçekleştirilmesini içerebilir. 1.60 no'lu paragraftaki açıklamalara benzer şekilde, ÇUİ grubu, toptan alım indirimlerinden ve yönetim giderlerindeki potansiyel tasarruflardan yararlanmak amacıyla satın alma işlemlerini tek bir grup şirketinde merkezileştirmek için olumlu adımlar atmaktadır. I. Bölümdeki açıklamalara uygun olarak; planlı toplu grup icraatlarından kaynaklanan faydalar, katkısıyla sinerjiyi yaratan ilişkili işletmelere dağıtılmalıdır. Bununla birlikte, bir işletme yeniden yapılandırmasında, merkezi satın alma şirketi aynı zamanda, satın alma, bulundurma ve satış ile ilgili riskleri sözleşme ile üstlenebilir. Bir önceki Kısımda belirtildiği üzere, I. Bölümün D.1.2.1 Kısmında ifade edilen çerçeve kapsamındaki bir risk analizi, riskin ekonomik önemini ve hangi taraf veya tarafların riski üstlendiğini ortaya çıkaracaktır. Merkezi satın alma faaliyetinin; satın alma, bulundurma ve satış ile ilgili risk yükleniminden kaynaklanan potansiyel kârı etme hakkı bulunsa da; sinerji yaratılmasına katkıda bulunmadığı için, grup satın alma gücünden kaynaklanan bakiye kârdan pay almaya hakkı bulunmamaktadır (Bkz. 1.168 no'lu paragraf).

9.26 İşletme yeniden yapılandırmasının beklenen sinerji nedeniyle yapılmış olabilmesi olgusu, yeniden yapılandırma sonrasında ÇUİ grubunun kârını etkin bir şekilde artıracağı anlamına gelmemektedir. İlave sinerjiler, ÇUİ grubunun yeniden yapılandırma gerçekleştirilmeseydi gelecekte ortaya çıkabilecek durumla karşılaştırıldığında ilave bir kâr elde etmesini sağlayabilecek, ancak yeniden yapılandırma öncesi duruma nazaran ilave bir kârın ortaya çıkması, örneğin, yeniden yapılandırma rekabet gücünü arttırmak yerine, onu korumak amaçlı olarak yapılmışsa, zorunlu olmayacaktır. Ayrıca, beklenen sinerjiler 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

9.27 Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkisiz işletmelerin potansiyel bir işlemin hüküm ve şartlarını değerlendirirken işlemi gerçekçi bir şekilde sahip oldukları diğer seçeneklerle karşılaştıracakları ve ticari amaçlarını karşılamaya

yönelik açıkça daha cazip bir fırsat sunan başka bir alternatif görmediklerinde söz konusu işleme girecekleri varsayımı üzerine kuruludur. Başka bir şekilde ifade etmek gerekirse; ilişkisiz işletmeler bir işleme, yalnızca söz konusu işlem onları bir sonraki en iyi seçeneklerine kıyasen daha kötü konuma getirmeyecekse gireceklerdir. Gerçekçi bir şekilde sahip olunan diğer seçeneklerin dikkate alınması, tarafların karşılıklı pozisyonlarını anlanması bakımından karşılaştırılabilirlik analizi için önemli olabilecektir.

9.28 Böylelikle, vergi idaresi, emsallere uygunluk ilkesini uygularken I. Bölüm Kısım D de yer alan açıklamalara göre kesin bir şekilde belirlenen her bir işlemi değerlendirmeli ve ticari amaçlarını karşılamada, benimsenen yeniden yapılandırmadan açıkça daha cazip bir fırsat sunan mevcut gerçekçi bir seçeneklerinin olmadığı sonucuna ulaşılmasında, taraflarca dikkate alınan ekonomik açıdan önemli özellikleri göz önünde bulundurmalıdır (Bkz. 1.38 no'lu paragraf). Bu değerlendirme yapılırken, işletme yeniden yapılandırmasını içeren işlemlerin, daha geniş bir düzenleme bağlamındaki ekonomik açıdan önemli işlemler kapsamında değerlendirilmesi gerekli veya faydalı olabilir.

9.29 . İlişkisiz işlemlerde, yeniden yapılandırılan işletme için yeniden yapılandırmanın şartlarının kabul edilmesi dışında, aşağıda Kısım F de tartışıldığı şekilde sözleşmenin tazminatla ya da tazminatsız sona erdirilmesi gibi açık bir şekilde daha cazip seçeneklerin bulunmadığı durumlar olabilir. Bu durum, uzun dönemli sözleşmelere taraflardan birine haklı sebep nedeniyle erken çıkış hakkı veren hüküm konulmasıyla ortaya çıkabilecektir. Sözleşmelerde herhangi bir tarafa sözleşmeden cayma olanağı getirilmişse, sözleşmeden cayan taraf bu hakkını; cayma şartına bağlı olarak yüklendiği işlevi kullanmayı durdurmanın, bu işlevi kendi dâhili faaliyetlerine almasının veya daha ucuz, daha etkin ya da daha kârlı seçenekler aramanın daha yararlı olması sebebi ile kullanabilecektir. Bununla birlikte yeniden yapılandırılan işletme; haklarını, diğer varlıklarını veya devam eden işlerini bir başka tarafa devir etse de, aşağıda Kısım E de tartışıldığı üzere bu devir karşılığında tazmin edilebilecektir.

9.30 İlişkisiz işlemlerde, bir işletmenin, amaçlarını karşılamaya yönelik yeniden yapılandırmanın koşullarını (ileriye dönük ticari ve piyasa koşulları, çeşitli seçeneklerin kâr potansiyeli ve yeniden yapılanma için herhangi bir tazminat veya tazminat garantisi dâhil olmak üzere tüm ilgili koşulları dikkate alan) kabul etmekten açıkça daha cazip fırsatlar sunan, muhtemelen yeniden yapılanma işlemine girmeme seçeneği de dâhil, bir ya da daha fazla seçeneğe sahip olabileceği durumlar da vardır. Bu gibi durumlarda, ilişkili olmayan bir taraf yeniden yapılandırma şartlarını kabul etmeyebilir ve yapılan veya dayatılan şartlara ilişkin ayarlamalar gerekli olabilir.

9.31 Gerçekçi bir şekilde sahip olunan seçenekler kavramına yapılan vurgu, mükellefler için hipotetik bir şekilde sahip olunan bütün gerçekçi seçeneklerin belgelenmesi zorunluluğu yaratılması niyetiyle yapılmamıştır. Daha ziyade ortada gerçekçi bir şekilde sahip olunan ve daha cazip bir seçenek bulunuyorsa, bu seçeneğin yeniden yapılandırmanın şartlarının analizinde dikkate alınması gerektiğinin belirtilmesi niyeti güdülmektedir.

B.4 İşletme yeniden yapılandırmaları için transfer fiyatlandırmasının belgelendirilmesi

9.32 Ana dosyada (Bkz. V. Bölüm Ek I), vergi mükelleflerinin yıl boyunca meydana gelen önemli işletme yeniden yapılandırma işlemlerini açıklamaları istenmektedir. Buna ek olarak, yerel dosyada, yıl içinde veya bir evvelki yıl içinde yerel işletmenin işletme yeniden yapılandırmasının kapsamı içinde bulunup bulunmadığının veya yapılandırmadan etkilenip etkilenmediğinin belirtilmesi ve yerel işletmeyi etkileyen bu tür işlemlerin mahiyetlerinin açıklanması mükelleflerden talep edilir (Bkz. V. Bölüm Ek II).

9.33 Transfer fiyatlandırması belgelendirmesinin bir parçası olarak, ÇUİ gruplarına; ilgili işlemler gerçekleşmeden önce, özellikle önemli riskleri alma ve devretmeye yönelik işletme yeniden yapılandırmalarına ilişkin karar ve niyetler ile yeniden yapılandırmadan kaynaklanan önemli risk dağıtımlarının kâr potansiyeli üzerindeki sonuçlarının değerlendirmelerini belgelendirmeleri önerilir. Bir işletmenin yeniden yapılandırmasının bir parçası olarak risk yüklenimini açıklarken, vergi mükelleflerinin I. Bölümün D.1.2.1 Kısmında belirtilen çerçeveyi kullanmaları tavsiye edilmektedir.

C. İşletme yeniden yapılandırmasının içerdiği doğru şekilde belirlenmiş işlemlerin tanınması

9.34 ÇUİ'ler ticari faaliyetlerini kendilerinin uygun gördükleri şekilde organize etmekte serbesttirler. Vergi idareleri, ÇUİ lerin kendi yapılarını nasıl tasarlayacaklarını ve ticari faaliyetlerini nerede konumlandıracaklarını dikte etme hakkına sahip değildir. Ticari kararların verilmesinde vergiyle ilgili görüş ve düşünceler bir etmen olabilmektedir. Bununla birlikte vergi idareleri, bir ÇUİ'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 kârla ilgili uygun düzeltmeleri ve ikili anlaşma yükümlülükleri

ile uyumlu olacak şekilde kendi iç hukuklarının (örn. vergi kaçağının önlenmesine yönelik genel veya özel kurallar çerçevesinde) verdiği yetki kapsamında diğer her türlü düzeltmeleri yapabilecekleri anlamına gelmektedir.

9.35 İşletme yeniden yapılandırmaları ÇUİ gruplarını çoğu kez, ilişkisiz işletmeler arasında bulunması çok güç olan, bizatihi ÇUİ grubu olma ve entegre biçimde çalışabilme olgusunun avantajından yararlanılan global iş modeli uygulamalarına yöneltmektedir. Örneğin ÇUİ grupları, ilişkisiz işletmeler arasında mümkün olamayacak şekilde global bir tedarik zinciri uygulayabilir veya işlevleri merkezileştirebilir. Bu emsal yoksunluğu, bu tür küresel iş modeli uygulamasının emsallere uygun olmadığı anlamına gelmez. Doğru biçimde belirlenmiş yeniden yapılandırma işlemlerinin fiyatlandırmasının belirlenmesi için, emsallere uygunluk ilkesi uyarınca her türlü çaba gösterilmelidir. Bir vergi idaresi, 1.122 no'lu paragrafta belirtilen istisnai durumlar karşılanmadığı sürece, yeniden yapılandırmanın bir kısmını veya tamamını göz ardı etmemeli ya da bunları diğer işlemlerle ikame etmemelidir. Bu durumlarda, I. Bölümün D.2 Kısmındaki açıklamalara başvurulabilir. Mükellefler tarafından fiilen benimsenmiş olanın yerine konulan ve transfer fiyatlandırması amaçlarına yönelik kabul edilen yapı, ticari açıdan rasyonel bir şekilde beklenen sonuçları sağlarken gerçekleşen fiili işlemin olgularıyla mümkün olduğu kadar yakından uyumlu olmalı, anlaşmaya girildiği anda her iki taraf içinde kabul edilebilir bir fiyata ulaşmayı mümkün kılmalıdır. Örneğin, yeniden yapılandırma düzenlemesinin bir unsurunun bir fabrikanın kapanmasını içerdiği durumlarda, transfer fiyatlandırması için kabul edilen yapı, fabrikanın artık çalışmadığı gerçeğini göz ardı edemez. Benzer şekilde, yeniden yapılandırmanın bir unsuru temel işletme işlevlerinin fiilen yeniden konumlandırılmasını içerdiğinde, transfer fiyatlandırma amaçlarına yönelik kabul edilen yapı, bu işlevlerin aslında yeniden konumlandırıldığı gerçeğini göz ardı edemez.

9.36 İşlemlerin kabul edilmemesine yönelik I. Bölümün D.2 Kısmındaki açıklamalar kapsamında; bir yeniden yapılandırmanın ticari gerekçelerinin değerlendirilmesi sürecinde, bir işleme izole bir şekilde mi yaklaşılacağı, yoksa işlemin ekonomik açıdan içsel ilişki içinde olduğu diğer işlemler de dikkate alınarak, daha geniş bir ölçekte mi inceleneceği soruları ortaya çıkabilmektedir. Genellikle, bir yeniden yapılandırmanın ticari gerekçesine 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 gerekçesi diğer değişikliklerden izole bir şekilde incelenmemelidir. Diğer taraftan, bir yeniden yapılandırma, bir işletmenin ekonomik açıdan içsel ilişki içinde olmayan

birden fazla unsurunda veya durumunda değişikliğe yol açtığında, bu değişikliklerin ticari gerekçelerinin 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 gerekçelerinin birbirinden ayrı ayrı değerlendirilmesi ihtiyacı olabilir.

9.37 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 (Bkz. 1.6 no'lu paragraf). Bunun sonucu olarak, transfer fiyatlandırması bakış açısından, yeniden yapılandırma anlaşmasının grubu bir bütün olarak ticari açıdan daha iyi bir konuma getirmesi yeterli olmaz: Anlaşmanın, her bir bireysel mükellef açısından; bunların hakları ve diğer varlıkları, anlaşmadan beklenen faydalar (örn. yeniden yapılandırma sonrası düzenlemeler artı, var ise, yeniden yapılandırmanın kendisi için herhangi bir tazminat ödemesinin dikkate alınması) ve gerçekçi bir şekilde sahip olunan seçenekler de hesaba katılarak, emsallere uygun olması gerekir. Vergi öncesi hesaplamalarda, yeniden yapılandırma bir bütün olarak grup için ticari bir anlam ifade ettiğinde; işletme yeniden yapılandırmasının parçası olan her bir grup üyesi için, yapılandırmanın içerdiği her doğru tanımlanmış işlemde emsallere uygunluğun karşılanmasını sağlamak amacıyla genellikle uygun bir transfer fiyatının (yeniden yapılandırma sonrası düzenlemeler için herhangi bir tazminat ile gerekiyorsa yeniden yapılandırmanın kendisi için herhangi bir tazminat ödemesi şeklinde) mevcut olması beklenmelidir.

9.38 İşletme yeniden yapılandırması anlaşmalarında vergisel avantaj elde etme güdüsüyle hareket edilmesi olgusu tek başına, OECD Model Vergi Anlaşmasının 9'uncu maddesi kapsamında, anlaşmanın emsallere uygun olmadığı sonucunu doğurmayacaktır[2] .Vergisel güdü ve amacın varlığı tek başına, tarafların karakterize ettiği ve yapılandırdığı anlaşmanın vergi idaresince kabul edilmemesini haklı kılmayacaktır. Bununla birlikte, grup düzeyindeki vergi avantajları, yeniden yapılandırmadan etkilenen bir vergi mükellefi için emsallere uygunluk ilkesinin işletme düzeyinde sağlanıp sağlanmadığını belirlemez (bkz. önceki paragraf). Ayrıca, 1.122 no'lu paragrafta belirtildiği üzere, bir bütün olarak ÇUİ grubunun vergi öncesi hesaplamalarda maddi durumunun kötüleşmiş olması,

2 9.8 no'lu paragrafta da belirtildiği üzere; vergi kaçakçılığının önlenmesine yönelik yerel kurallar, bu Kısmın kapsamında değildir.

yeniden yapılandırmanın ticari rasyonalitesinin belirlenmesiyle ilgili önemli bir işaret olabilir.

D. İşletme yeniden yapılandırmasının bir sonucu olarak kâr potansiyelinin yeniden dağıtımı

D.1 Kâr potansiyeli

9.39 İlişkisiz bir işletmenin, iş anlaşmalarındaki değişiklik sonucunda kâr potansiyelinin veya gelecekte elde edilmesi beklenen kârlarının azalması nedeniyle mutlaka tazmin edilmesi gerekmemektedir. Emsallere uygunluk ilkesi, sırf gelecekte elde etmesi beklenen kârının azalması nedeniyle bir işletmenin tazminini gerektirmemektedir. Emsallere uygunluk ilkesini işletme yeniden yapılandırmalarına uygularken; değerli bir kıymet (bir varlık veya devam eden faaliyet) transferinin veya mevcut anlaşmaların ortadan kaldırılmasının veya kapsamlı şekilde yeniden müzakere edilmesinin bulunup bulunmadığı ve bulunuyorsa bunların (transfer, ortadan kalkma ve yeniden müzakerenin) karşılaştırılabilir şartlar altındaki ilişkisiz işletmelerde tazmin edilip edilmeyeceği soruları gündeme gelmektedir. Bu iki durum, aşağıda E ve F Kısımlarında tartışılmıştır.

9.40 Bu Rehberde, "kâr potansiyeli" "gelecekte elde edilmesi beklenen kârlar" anlamında kullanılmıştır. Bazı durumlarda bu zararları da kapsamaktadır. "Kâr potansiyeli" kavramı genellikle; gayrimaddi varlıkların veya devam eden işler veya muamelelerin transfer edilmesi veya mevcut anlaşmaların ortadan kalkması veya kapsamlı biçimde yeniden müzakere edilmesi halinde bunlar için emsallere uygun tazminatın belirlenmesine (bu tazminatların karşılaştırılabilir şartlar altındaki ilişkisiz işletmeler arasında da söz konusu olacağının anlaşılması halinde) yönelik değerleme maksatlı olarak, kullanılmaktadır.

9.41 İşletme yeniden yapılandırmaları bağlamında kâr potansiyeli, basitçe yeniden yapılandırma öncesi anlaşmalar sonsuza kadar devam etseydi ortaya çıkabilecek kârlar/zararlar 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 veya varlığa sahip bir işletme, önemli ölçüde kâr potansiyeline de sahip olabileceğinden, bu kâr potansiyelinden vazgeçilmesinden dolayı uygun bir şekilde tazmin edilmelidir.

9.42 Emsallere uygunluk yönünden, yeniden yapılandırmanın kendisinin bir tazminata yol açıp açmayacağının belirlenmesi için, Kısım B de tartışıldığı üzere; ortaya çıkan değişiklikler, bunların taraflarının işlev analizini nasıl etkilediği, yeniden yapılandırmanın ticari gerekçesinin ne olduğu, yeniden yapılandırmadan beklenen yararlar ve tarafların gerçekçi bir şekilde sahip olduğu diğer seçenekler dâhil yeniden yapılandırmanın anlaşılması önemlidir.

D.2 Kâr potansiyeli ve risklerin yeniden dağıtımı

9.43 Risklerin transfer fiyatlandırması yönüyle ilgili genel ilkelere I. Bölüm Kısım D.1.2.1 de yer verilmiştir ve yeniden yapılandırma sonrasında risk tahsis edilen tarafın riski kontrol edip etmediğinin ve riski yüklenmek için finansal kapasiteye sahip olup olmadığının belirlenmesi amacıyla yeniden yapılandırma sonrası riskin yeniden dağıtımının söz konusu Kısımda çizilen çerçeve uyarınca analiz edilmesi gerekmektedir.

9.44 Mesela tam sorumlu bir imalatçının, fason imalatçıya dönüştürülmesi örneği ele alındığında; yeniden yapılandırma sonrasındaki fason imalat faaliyetleri için maliyet artı belli bir kâr marjı emsallere uygun bir ücretlendirme olarak değerlendirebilecek iken, imalatçının hakları, varlıkları ve ekonomik açıdan önemli özellikleri de dikkate alınarak, riskli kâr potansiyelinden vazgeçme ile sonuçlanan mevcut anlaşmalarındaki değişikliğin emsallere uygun tazmininin gerekip gerekmediği hususu da farklı bir soru olarak ortaya çıkmaktadır. Tazminata ilişkin bu husus, F Kısmında tartışılmaktadır.

9.45 Başka bir örnek olarak, tam sorumlu bir distribütörün bellirli işlemleri uzun dönemli bir anlaşma ile yürüttüğü bir faaliyeti ele alalım. Bu işletmenin uzun dönemli bu anlaşma ile söz konusu işlemlere ilişkin sahip olduğu haklar kapsamında, yabancı ilişkili bir işletmenin, sınırlı riskli bir distribütörüne dönüştürülmeyi kabul etme veya etmeme olanağına gerçekçi biçimde sahip olduğu, düşük riskli distribütörlerin emsallere uygun tazminatının yıllık % 2 sabit bir kâr olduğu tahmininin bulunduğu, bunun üzerindeki kâr potansiyelinin risklerle birlikte yabancı ilişkili işletmeye atfedileceği varsayılsın. Bu örneğin amacı doğrultusunda, yeniden yapılandırmanın mevcut sözleşme düzenlemelerinin yeniden müzakere edilmesine yol açtığı, ancak uzun dönemli sözleşme kapsamındaki haklar dışındaki varlıkların devredilmesini gerektirmediğini varsayılsın. Distribütörün bakış açısından, yeni anlaşmanın (yeniden yapılandırma sonrası işlemlerin tazmini ve yeniden yapılandırmanın kendisinden herhangi bir tazminat hesaba katıldığında) distribütörü, riskli ancak

gerçekçi alternatifleri kadar iyi yapmasının beklenip beklenmeyeceği sorusu gündeme gelmektedir. Şayet daha iyi yapması beklenmiyor ise bu durum; yeniden yapılandırma sonrası düzenlemelerin emsallere uygun fiyatlandırılmadığı ve distribütöre yeniden yapılandırma dolayısıyla uygun ilave bir tazminat ödenmesi gerektiği veya işlemin ticari gerekçesinin Kısım D.2 ye dayanarak değerlendirilmesinin gerekli olabileceği anlamlarına gelecektir. Ayrıca, transfer fiyatlandırmasının amaçları bakımından, işletme yeniden yapılandırmasının bir parçası olarak sözleşmeyle devredilen risklerin, I. Bölümün D.1 Kısmındaki açıklamalara uygun olarak yabancı ilişkili işletme tarafından üstlenilip üstlenilmediğinin belirlenmesi önem arz etmektedir.

9.46 Emsallere uygunluk bakımından yanıt muhtemelen; tarafların haklarına ve diğer varlıklarına, her iki iş modeli (tam sorumlu ve düşük riskli distribütör) ile bağlantılı olarak distribütörün ve ilişkili işletmelerinin kâr potansiyeline ve ayrıca yeni anlaşmanın beklenen geçerlik süresine bağlı olacaktır. Özellikle, kâr potansiyelinin değerlendirilmesinde, geçmiş kârların (emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenen) gelecekteki kâr potansiyelinin bir göstergesi olup olmadığını veya geçmiş performansın kâr potansiyelinin bir göstergesi olmadığı anlamına gelmek üzere yeniden yapılandırma döneminde iş ortamında değişiklikler meydana gelip gelmediğini değerlendirmek gerekir. Örneğin, rakip ürünler, kârlılığı aşındırma etkisine sahip olabilir ve yeni teknoloji veya tüketici tercihleri ürünleri daha az çekici hale getirebilir. Bu faktörlerin distribütörün bakış açısından değerlendirilmesi aşağıdaki örnekle gösterilebilir.

Not: Bu örnek yalnızca açıklayıcı mahiyettedir. Bu örnek en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçimi, işlemlerin kümelendirilmesi veya distribütörlük faaliyetlerinin emsallere uygun ücretlendirilmesi ile ilgili olarak bir şey söylemek niyetinde değildir. Bu örnekte, distribütöre risk tahsisindeki değişikliğin, riskleri taraflar arasında dağıtan mevcut dağıtım anlaşmasının yeniden müzakere edilmesinden kaynaklandığı varsayılmıştır. Bu örnek distribütörün bakış açısını yansıtmayı amaçlamaktadır. Her ne kadar transfer fiyatlandırması analizinde her iki tarafın bakış açılarının hesaba katılması gerekmekte ise de, örnekte yabancı ilişkili işletmenin (ana işletme) bakış açısı hesaba katılmamıştır.

	Senaryo 1	**Senaryo 2**	**Senaryo 3**
Tam sorumlu distribütör Geçmiş kârlılık verileri (son 5 yıl)	Yıl 1: (- % 2) Yıl 2: % 4 Yıl 3: % 2 Yıl 4: % 0 Yıl 5: % 6	Yıl 1: % 5 Yıl 2: % 10 Yıl 3: % 5 Yıl 4: % 5 Yıl 5: % 10	Yıl 1: % 5 Yıl 2: % 7 Yıl 3: % 10 Yıl 4: % 8 Yıl 5: % 6
Tam sorumlu distribütör Öngörülen kârlılık (sözleşmenin kalan süresi için)	(- % 2 den % 6 ya) Bu aralıkta önemli belirsizlikler ile	(% 5 den % 10 a) Bu aralıkta önemli belirsizlikler ile	(% 0 dan % 4 e) Bu aralıkta önemli belirsizlikler ile (yeni rekabet baskısı nedeniyle)
Sınırlı riskli distribütör Öngörülen karlılık (gelecek 3 yıl)	Her yıl için % 2	Her yıl için % 2	Her yıl için % 2

9.47 1 no'lu senaryoda, distribütör önemli ölçüde belirsiz kâr potansiyelinden, göreceli olarak düşük fakat sabit bir kârlılık oranı karşılığında vazgeçmektedir. İlişkisiz bir işletmenin bunu yapıp yapmayacağı; diğer iki senaryo altındaki beklenen getirisine, risk tolerans seviyesine, gerçekçi bir şekilde sahip olduğu diğer seçeneklere ve yeniden yapılandırmanın kendisinden kaynaklanan olası tazminata bağlıdır. 2 no'lu senaryoda ise, distribütör ile aynı konumdaki ilişkisiz tarafların, diğer türlü davranma konusunda seçenekleri bulunduğunda, risklerin ve ilişkili kâr potansiyelinin ilave bir tazminat olmaksızın yeniden dağıtılmasını kabul etmesi mümkün gözükmemektedir. 3 no'lu senaryoda ise, yapılacak analizin; ileriye dönük kâr potansiyelini ve ekonomik ve ticari çevrede önemli bir değişiklik olduğunda, sadece geçmiş verilere bağlı kalmanın yetersiz kalacağı hususunu hesaba katması gerektiği gösterilmektedir.

E. Değer transferi (varlık veya devam eden faaliyetler gibi)

9.48 Aşağıda E.1 den E.3 e kadar olan Kısım, işletme yeniden yapılandırmalarında ortaya çıkan bazı tipik transferlere (maddi duran varlık transferine, gayrimaddi varlık ve gayrimaddi varlıklardaki hakların transferine ve devam eden faaliyetlerin transferine) ilişkin tartışmaları içermektedir.

E.1 Maddi duran varlıklar

9.49 İşletme yeniden yapılandırmaları, yeniden yapılandırılan işletmeden yabancı ilişkili işletmeye maddi duran varlık (teçhizat gibi) transferini gerektirebilir. Burada genel bir sorun; yeniden yapılandırılan imalatçıdan veya distribütörden, yabancı ilişkili işletmeye (ana işletme gibi), yeni bir iş modeli veya tedarik zinciri düzenlemeleri uygulaması ile sahipliğin bu sonuncusuna geçecek şekilde transfer edilen stokların değerlemesi ile ilgili bulunmaktadır.

Örnek

Not: Aşağıdaki örnek, sadece stok transferinin değerlemesindeki sorunları göstermek amaçlıdır. Bu örneğin, I. Bölüm Kısım D.1 kapsamında çerçevesi kesin bir şekilde çizilen, işletme yeniden yapılandırmasına konu işlemlerin analizinin yerine geçmek niyeti bulunmadığı gibi, belirli bir transfer fiyatlandırması yönteminin yeniden yapılandırma operasyonlarında daima geçerli görülmesini önerme niyeti de bulunmamaktadır.

9.50 Bir ÇUİ grubunun üyesi olan bir mükellefin tam sorumlu imalatçı ve distribütör olarak çalıştığı varsayılsın. Yeniden yapılandırma öncesindeki iş modeline göre, mükellef hammaddeleri satın almakta, maddi duran varlıklarını ve sahip olduğu veya kiraladığı/lisansını aldığı gayrimaddi varlıkları kullanarak üretim yapmakta, pazarlama ve distribütörlük işlevlerini gerçekleştirmekte ve bitmiş ürünleri üçüncü kişi müşterilere satmaktadır. Mükellef, bunu yaparken, stok riski, değersiz ve şüpheli alacak riski ve pazar riski gibi bir takım riskleri üstlenmektedir.

9.51 Varsayalım ki, düzenleme yeniden yapılandırılmakta ve mükellef fason imalatçı ve sınırlı sorumlu distribütör konumuna gelmektedir. Yeniden yapılandırmanın bir parçası olarak, bir takım gayrimaddi varlıkları mükellef de dâhil olmak üzere değişik ilişkili işletmelerden devir almak üzere bir yabancı ilişkili işletme kurulmaktadır. Yeniden yapılandırma kapsamında ilaveten; bir imalat ücreti karşılığında hammaddeler yabancı bir ilişkili işletmeden konsinye

olarak temin edilmektedir. Bitmiş ürün stoku, yabancı ilişkili işletmeye ait olmakta ve ürünlerin sahipliği üçüncü kişi müşterilere satış yapılması esnasında mükellefe geçmektedir (Mükellef, müşteriye satışın gerçekleşmesiyle bitmiş ürünleri satın alacaktır). Bu yeni iş modeli kapsamında, daha önce mükellefin üstlendiği stok riskini yabancı ilişkili işletme sözleşmesel olarak üstlenmekte ve riskin üstlenilmesi için risk üzerindeki kontrol ve finansal kapasite gereksinimlerini karşılamaktadır.

9.52 Geçmişteki yapıdan, yeniden yapılandırılmış yapıya geçmek için, yeniden yapılandırma esnasında mükellefin bilançosunda bulunan hammaddelerin ve bitmiş ürünlerin yabancı ilişkili işletmeye transfer edildiği varsayılsın. Bu dönüşüm ile ilgili olarak, stoklar için emsallere uygun transfer fiyatının nasıl belirleneceği sorusu ortaya çıkmaktadır. Bu, bir iş modelinden bir diğerine yapılan bütün dönüşümlerde tipik olarak karşılaşılabilecek bir husustur. Farklı vergi hükümranlık alanlarında bulunan ilişkili işletmeler 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 kapsayabilir. Mesela yukarıdaki örnekte;

- Hammadde ve bitmiş ürünler için emsallere uygun bedelin tespiti için olasılıklardan biri, karşılaştırılabilirlik faktörlerinin sağlanması (kontrol dışı işlemin koşullarıyla, yeniden yapılandırma bağlamında gerçekleşen işlemin koşullarının karşılaştırılabilir olması) şartıyla, kontrol dışı emsal fiyatların temel alınması olabilir.

- Bitmiş ürünler için emsallere uygun transfer fiyatının tespitinde diğer olasılıklardan biri de, müşterilere uygulanan yeniden satış fiyatından, hâlâ görülmeye devam edilecek pazarlama ve dağıtım işlevinin emsallere uygun tazmin tutarının çıkarılmasıdır.

- Bir diğer olasılık; imalat maliyetlerinden başlanarak bunun üzerine, bu stoklarla ilişkili olarak imalatçının görmüş olduğu işlevlerin, kullandığı varlıkların ve yüklendiği risklerin emsallere uygun tazmin tutarının eklenmesidir. Bununla birlikte, maliyete emsallere uygun bir kâr unsuru eklenmesi için, stokların piyasa değerinin çok düşük olduğu vakalarla da karşılaşılabilir.

9.53 Uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçilmesi kısmen işlemin hangi bölümünün daha az karmaşık olduğuna ve daha yüksek kesinlikle değerlendirilebileceğine bağlıdır (imalatçı tarafından görülen işlevler, kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler ya da görülmeye devam edilecek pazarlama ve satış işlevleri, bunlar için kullanılacak varlıklar ve üstlenilecek riskler). Test edilen tarafın seçimiyle ilgili olarak, 3.18-3.19 no'lu paragraflara bakınız

9.54 Uygulamada, yeniden yapılandırma sırasında stoklarla ilgili ne yapılacağı, ilişkisiz taraflarca anlaşma şartlarının bütün olarak kabul edilmesinde büyük olasılıkla dikkate alınacaktır ve stoklar, işletme yeniden yapılandırmasının içerdiği fiili işlemlerin çerçevesinin tam olarak belirlenmesinin bir parçası olarak analiz edilmelidir. Stokların içerdiği risklerle nasıl başa çıkılacağı ve çift sayımdan nasıl kaçınılacağı önemli bir hususlar-örneğin risklerini azaltan taraf, bıraktığı bu riskleri hesaba katan bir fiyat almamalıdır ve bu durumu kendi çıkarına kullanamaz. 100'e mal olan hammaddelerin şu an 80 veya 120'lik bir piyasa fiyatı varsa, bu durumda bir transfer, yeniden yapılandırma için taraflardan birine önemli bir engel oluşturabilecek bir kayıp veya kazanımı belirginleştirecektir. Sorun muhtemelen, yeniden yapılandırmanın genel şartlarının bir parçası olarak çözümlenecektir ve buna göre analiz edilmelidir. Uygulamada, özellikle; stokların ülke dışına yasal mülkiyetinin devredilmesiyle ilgili transfer fiyatlandırmasının da ötesinde birtakım karmaşık sorunların söz konusu olması halinde, yeni anlaşmalara başlamadan önce stokların tüketildiği ve böylece stok aktarımından kaçınıldığı bir geçiş dönemi bulunabilir.

E.2 Gayrimaddi varlıklar

9.55 Gayrimaddi varlıklar veya gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların transferleri, transfer edilen gayrimaddi varlığın belirlenmesi ve değerlenmesi konularında zorluklar ortaya çıkarmaktadır. Belirleme zorluğu; bütün değerli gayrimaddi varlıkların yasal koruma ve kayıt altına alınmamasından ve bunların bazılarının muhasebe amaçlı tanımlanmış veya kayıt edilmiş olmamasından kaynaklanmaktadır. Gayrimaddi varlıklar; 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 varlıklardır. Gayrimaddi varlıklar; tüketici listesi, dağıtım kanalları, kendine has isimler, semboller ve resimleri de kapsayabilir. İşletme yeniden yapılandırmalarının analizinin önemli bir parçasını; eğer varsa transfere konu edilen gayrimaddi varlıklar ve gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların özellikleriyle birlikte belirlenmesi, bunların transferinin ilişkisiz taraflar söz konusu olsaydı tazmin edilip edilmeyeceği ve bunların emsallere uygun bedelinin ne olduğu oluşturmaktadır.

9.56 Gayrimaddi varlıkların veya gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların transferindeki emsallere uygun bedelin tespitinin, VI. Bölüm Kısım D.1 deki açıklamalara uygun olarak yürütülmesi gerekir. Emsallere uygun bedel; miktar, süre, gayrimaddi varlık kullanımı sonucunda beklenen getirinin sağlanamama riski, gayrimaddi hakkın mahiyeti, buna getirilmiş olabilecek sınırlamalar (kullanım ve faydalanım şekline getirilen sınırlamalar, coğrafi alan ve süre sınırlamaları), yasal korumasının kapsamı ve korumanın kalan süresi (eğer varsa) ve hakka bağlı münhasırlık durumu gibi birçok unsurdan etkilenecektir. Bkz. VI. Bölüm Kısım D.2.1. Gayrimaddi varlıkların değerlemesi karmaşık ve belirsiz olabilir. VI. ve VIII. Bölümlerde yer alan gayrimaddi varlıklara ve maliyet katkı anlaşmalarına ilişkin ilkeler işletme yeniden yapılandırmaları bağlamında da geçerlidir.

E.2.1 Yerel faaliyetlere ilişkin gayrimaddi varlıklar ve gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların merkezi bir birime (yabancı ilişkili kişi) devri

9.57 İşletme yeniden yapılandırmaları bazen, daha önce bir veya birden fazla yerel işletme tarafından sahip olunan gayrimaddi varlıkların veya gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların yasal sahipliğinin, bir başka vergi hükümranlık alanında yerleşik bir merkezi işletmeye transferini içermektedir (örn. ana işletme olarak faaliyette bulunan veya gayrimaddi varlık işletmesi (GMV işletmesi) olarak adlandırılan yabancı ilişkili işletme). Bazı durumlarda devreden, devredilen gayrimaddi varlığı başka bir hukuki şekil altında (örn. devredenin, devralandan alacağı bir lisansla veya imalat anlaşmalarında olduğu gibi transfer edilen patentlerin kullanılmaya devam edileceğini veya bir dağıtım anlaşmasında olduğu gibi transfer edilen markanın kullanılmaya devam edileceğini belirten bir anlaşmayla) kullanmaya devam etmektedir. VI. Bölümdeki açıklamalara uygun olarak, gayrimaddi varlığın yasal mülkiyetinin kendisinin, ÇUİ grubunun bu gayrimaddi varlığın kullanımından elde ettiği nihai getiriler üzerinde herhangi bir hak tanımadığını hatırlamak önemlidir (bkz. 6.42 no'lu paragraf). Bunun yerine, gayrimaddi varlıkların geliştirilmesi, iyileştirilmesi, devamlılığının sağlanması, korunması veya kullanılmasıyla ilgili işlevleri yerine getiren veya bunları kontrol eden ilişkili işletmelere ödenmesi gereken bedel, gayrimaddi varlıklardan elde edilmesi beklenen toplam getirinin belli bir payını içerebilir (bkz. 6.54 no'lu paragraf). Bu nedenle, bir işletme yeniden yapılandırmasında gayrimaddi varlığın yasal sahipliğinin değişmesi, hangi tarafın bu gayrimaddi varlığın getirisini elde etme hakkı olduğunu etkilemeyebilir.

9.58 ÇUİ grubu, gayrimaddi varlıkların ve gayrimaddi varlıklara ilişkin hakların sahipliğini merkezileştirmek konusunda kabul edilebilir ticari gerekçelere sahip olabilir. ÇUİ grubu içinde imalat yerlerinin uzmanlaşmasına, gayrimaddi varlıkların yasal sahipliğinin transferinin eşlik etmesi, yeniden yapılandırma bağlamında bir örnektir. Yeniden yapılandırma öncesi ortamda, her bir imalat birimi bir dizi patentin sahibi ve yöneticisi konumunda olabilir (örn. imalat birimleri geçmişte üçüncü kişilerden, bunların sahip olduğu gayrimaddi varlıklar ile birlikte satın alınmışsa). Bir küresel iş modelinde, imalat birimlerinin, patent sahipliğine göre değil de, imalat süreci türü veya coğrafi bölgelere göre sınıflandırılabilir. Bu tür bir yeniden yapılandırmanın sonucu olarak, ÇUİ grubunun yerel düzeyde sahip olduğu patentler, merkezi bir birime devredilebilecek, bu birim de sözleşmeye dayalı haklar (lisanslama veya imalat anlaşmaları) yoluyla grup içinde başlangıçta aynı veya başka bir birim tarafından sahip olunan patentleri, yeni rekabet alanlarında ürünlerin üretiminde kullanılmak üzere grubun bütün imalat birimlerine verebilecektir. Böyle bir senaryoda, fiili işlemin çerçevesinin kesin olarak belirlenmesinin ve yasal sahipliğin yönetimsel sadelik için devredilip devredilmediğinin (VI. Bölüm ekindeki Örnek 1 de olduğu gibi) ya da gayrimaddi varlıkların geliştirilmesi, iyileştirilmesi, devamlılığının sağlanması, korunması veya kullanılmasıyla ilgili işlevleri yerine getiren veya bunları kontrol eden tarafların kimliğinde yeniden yapılandırmanın değişikliğe yol açıp açmadığının anlaşılması önemlidir.

9.59 Emsallere uygunluk ilkesi; ilişkili işletmeler arasındaki işlemlere uygulanan veya icap kılınan şartların, bu işletmelerin her biri tarafından kendi seviyesinde değerlendirilmesini gerektirir. Gayrimaddi varlıkların yasal sahipliğinin merkezileştirilmesi olgusu, ÇUİ düzeyinde kabul edilebilir ticari gerekçelere bağlanmış olabilse de, devre ilişkin şartların, gerek devralan gerekse de devreden açısından emsallere uygun olup olmadığı sorusuna yanıt vermemektedir.

9.60 Yerel faaliyetler nezdinde sahip olunan gayrimaddi varlıklara ilişkin yasal mülkiyetin, yabancı ilişkili işletmeye devir edildiği ancak gayrimaddi varlıkların farklı bir hukuki yapı (örn. bir lisans gibi) içinde kullanılmaya devam edildiği vakalarda da, devrin şartları, gerek devralan ve gerekse de devredenin bakış açısıyla değerlendirilmelidir. Devredilen gayrimaddi varlığın sonraki mülkiyetine, kontrolüne ve faydalanılışına ilişkin emsallere uygun tazminatın belirlenmesinde; transfere konu gayrimaddi varlıkla bağlantılı olarak tarafların gerçekleştirdiği işlevlerin, kullandığı varlıkların ve yüklendiği risklerin ölçeğinin ve özellikle de varlığın geliştirilmesi, iyileştirilmesi, devamlılığının sağlanması,

korunması veya kullanımı ile ilgili risklerin ve görülen işlevlerin kontrolünün analizinin hesaba katılması gerekmektedir.

9.61 Bir işletme yeniden yapılandırmasının, devredenin yeni bir anlaşma kapsamında kullanmaya devam ettiği bir gayrimaddi varlık transferini içerdiği durumda, işlemi doğru olarak tanımlamak için taraflar arasındaki ticari anlaşmanın bütünlüğünün araştırılması gerekmektedir. İlişkisiz bir işletmenin bir varlığı transfer ettikten sonra onu kullanmaya devam etme niyeti varsa, gelecekteki kullanımın şartları (örn. bir lisans anlaşmasında), devrin şartları ile bir arada müzakere edilmelidir. Aslında, genellikle transfer için emsallere uygun tazminatının belirlenmesi, gelecekte varlık kullanımına devam edilmesi için devreden tarafından ödenebilecek lisans ücreti gibi devredilen gayrimaddi varlığa ilişkin yeniden yapılandırma sonrası işlemleri için tazminatının emsallere uygun tutarının belirlenmesi ve devredenin varlığın gelecekteki kullanımından sağlaması beklenen kârlılığı arasında ilişki bulunmaktadır. Örneğin, 100 birime N yılında patent devrini içeren bir anlaşmada, buna eşlik edecek şekilde, devredenin patenti yıllık 100 birimlik royalti karşılığında 10 yıllık bir süre için kullanmaya devam edeceği bir lisanslama öngörülmüşse, iki fiyattan en az birinin emsallere uygun olmaması muhtemeldir veya anlaşma sat ve geri kiralama dışında başka bir şey olarak tanımlanmalıdır. Bazı durumlarda, işlemin doğru olarak tanımlanması, VI. Bölüm ekinde yer alan Örnek 16 da gösterildiği gibi anlaşmaların finansman teminini içerdiği sonucunu ortaya koyabilir.

E.2.2 Transfer anında değeri yüksek belirsizlik içeren gayrimaddi varlık

9.62 Bir gayrimaddi varlığın veya bir gayrimaddi varlığa ilişkin hakların işlem anında değerlemesinin çok belirsiz olduğu durumlar, işletme yeniden yapılandırmaları bağlamında zorluklar ortaya çıkabilir. Bu gibi durumlarda, emsallere uygun fiyatın nasıl belirleneceği sorusu ortaya çıkmaktadır. Sorun mükellefler ve vergi idareleri tarafından, karşılaştırılabilir şartlar altındaki bir ilişkisiz işletmenin, işlemin fiyatlanmasındaki değerleme belirsizliği karşısında ne yapacağı referans alınarak çözülmelidir. Bu amaca yönelik olarak, VI. Bölüm Kısım D.3 de yer alan açıklamalar geçerlidir.

9.63 Ayrıca, yeniden yapılandırmanın sonucu olarak devredilen bir gayrimaddi varlık, değerlemesi zor gayrimaddi varlık olarak kabul edilmesine ilişkin 6.189 no'lu paragraftaki kriterleri karşıladığında, VI. Bölüm Kısım D.4 deki açıklamalar uygulanabilir.

E.2.3 Yerel gayrimaddi varlıklar

9.64 Yerel düzeyde tam yetkili olarak yürütülen faaliyetler, sınırlı risk üstlenilen, sınırlı gayrimaddi varlık kullanılan ve düşük tutarlı ücretlendirme gerektiren bir faaliyete dönüştürüldüğünde; bu dönüşümün, yeniden yapılandırılan yerel işletmenin değerli gayrimaddi varlıklarının veya gayrimaddi varlıklara ilişkin haklarının da yabancı ilişkili işletmeye devrini gerektirip gerektirmediği ve yerel faaliyetlerde kullanılmak üzere geride yerel gayrimaddi varlıkların kalıp kalmadığı soruları gündeme gelecektir.

9.65 Tam yetkili bir distribütörün, örneğin sınırlı sorumlu bir distribütöre veya komisyoncuya dönüştüğü hallerde; distribütörün pazarlama amaçlı yerel gayrimaddi varlıkları yeniden yapılandırma öncesinde yıllar boyunca geliştirip geliştirmediğinin, geliştirmişse bu gayrimaddi varlıkların mahiyeti ve değerinin ne olduğunun ve bunların ilişkili işletmeye devredilip devredilmediğinin araştırılması özellikle önemli olabilecektir. Söz konusu yerel gayrimaddi varlıkların mevcudiyeti ve yabancı ilişkili işletmeye devri belirlendiğinde; bu devrin tazmin edilmesinin gerekip gerekmediğini, gerekiyorsa da nasıl tazmin edileceğini belirlemek için ilişkisiz tarafların karşılaştırılabilir şartlar altında nasıl anlaşmaya varacakları temelinde, emsallere uygunluk ilkesi uygulanmalıdır. Bu bağlamda, yeniden yapılandırma işleminden sonra devredenin, yerel gayrimaddi varlığın geliştirilmesi, iyileştirilmesi, devamlılığının sağlanması, korunması veya kullanılmasıyla ilgili işlevleri yerine getirmeye devam etmesi durumunda, emsallere uygun tazminat (devredilen gayrimaddi varlıklar için öngörülen emsallere uygun tazminata ek olarak) alması gerektiğine dikkat çekmek gerekir (bkz. VI. Bölüm Kısım B.2.1). Diğer taraftan, yerel gayrimaddi varlıkların mevcudiyeti ve bunların yeniden yapılandırılan işletmede kaldığı tespit edildiğinde, bunlar yeniden yapılandırma sonrası işlemlerin işlev analizinde hesaba katılmalıdır. Dolayısıyla bunlar, uygun tazminatın belirlenebilmesi için, yeniden yapılandırma sonrası kontrollü işlemlere en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin uygulanmasını ve seçimini etkileyebilecektir .[3]

E.2.4 Sözleşmeye dayalı haklar

9.66 Sözleşmeye dayanan haklar, değerli bir gayrimaddi varlık olabilir. Sözleşmeye dayanan değerli haklar ilişkili işletmeler arasında transfer edildiğinde (veya bırakıldığında); bunlar, emsallere uygunluk ilkesi kapsamında gerek

3 Yeniden yapılandırma düzenlemelerinin tazminine ilişkin olarak, bu Bölümün II nci Alt Bölümünde yer alan tartışmalara bakınız.

devralanın ve gerekse de devredenin bakış açısından değerleri de dikkate alınarak tazmin edilmelidir.

9.67 Vergi idareleri uygulamada karşılaştıkları, bir işletmenin kendisine yararlı olan bir sözleşmeyi, yabancı ilişkili işletmenin benzer bir anlaşmaya girmesine ve bu yabancı işletmenin anlaşmaya bağlı kâr potansiyelinden yararlanmasına olanak sağlamak üzere gönüllü olarak sonlandırmaları durumlarına yönelik endişelerini dile getirmektedir. Örneğin, A Şirketinin, ilişkisiz müşterilerle, uzun dönemli, değerli ve kendisi için önemli düzeyde kâr potansiyeli taşıyan anlaşmaları bulunduğu varsayılsın. Zaman içinde belirli bir anda, A, gönüllü olarak, müşterilerle yaptığı bu anlaşmaları sonlandırmakta ve müşteriler benzer anlaşmalara, A nın da üyesi olduğu ÇUİ grubunun bir başka üyesi olan yabancı B Şirketi ile yasal veya ticari açıdan girişmek zorunda kalmaktadır. 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 menfaatine olan haklarından vazgeçtiğinde girebileceğini ve A nın müşterilerle olan sözleşmelerini sonlandırırken, müşterilerin yasal ve ticari zorunluluk kapsamında benzer sözleşmeleri B ile yapmak zorunda kalacaklarını bildiğini gösterdiğinde, bu durum özünde, 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.

E.3 Faaliyetlerin (devam eden) transferi

E.3.1 Faaliyet transferinin değerlemesi

9.68 İşletme yeniden yapılandırmaları bazen, devam eden bir faaliyetin - ekonomik yönden entegre işleyen bir işletme biriminin- devrini kapsamaktadır. Devam eden faaliyet devrinin bu bağlamdaki anlamı; belirli işlevlerin yerine getirilmesi ve risklerin üstlenilmesi yetkinliğini haiz varlıkların devredilmesidir. Bu işlevlere, varlıklara ve risklere diğerlerinin yanında; maddi ve gayrimaddi varlıklar, belirli varlıkların elde tutulması ve Ar-Ge ve imalat gibi belirli işlevlerin görülmesiyle ilgili yükümlülükler, transferden önce devredenin taşıdığı faaliyetleri sürdürme kapasitesi ve herhangi bir kaynak, yetenek ve hak dâhil edilebilir. Devredilen bir devam eden faaliyetin değerlemesi; karşılaştırılabilir şartlar altında ilişkisiz taraflarca tazmin edilmesi beklenen bütün değerli unsurların dikkate alınmasını gerektirmektedir. Bakınız VI. Bölüm Kısım A.4.6. Örneğin, diğer unsurların yanında deneyimli araştırma ekibi bulunan bir araştırma ünitesini içeren bir işletme biriminin devrine konu bir işletme yeniden

yapılandırmasında, söz konusu devam eden faaliyetin değerlemesi, diğer unsurların yanı sıra, ünitenin değerini ve kalifiye iş gücünün emsallere uygun fiyata etkisini (örn. zaman ve maliyet tasarrufu) yansıtmalıdır. Kalifiye iş gücüne transfer fiyatlandırması açısından yapılacak muameleye yönelik tartışmalar için I. Bölüm Kısım D.7 ye bakınız.

9.69 Devam eden faaliyetlerin devriyle ilgili emsallere uygun bedelin tespitinin, toplam transferin içerisinde yer alan her bir unsurun ayrı ayrı değerlerinin toplamı şeklinde olması bir zorunluluk değildir. Özellikle, devam eden faaliyetlerin devri eş anlı birden çok ilişkili varlık, risk ve işlev transferini içeriyorsa, bunların yekûn olarak bir arada değerlemesi, devam eden faaliyetin emsallere uygun bedelinin ölçümüne en güvenilir şekilde ulaşılması bakımından zorunlu olabilmektedir. İlişkisiz işletmeler arasındaki satın alma işlemlerinin değerlemesinde kullanılan teknikler, ilişkili işletmeler arasında gerçekleşen devam eden faaliyet devrinin değerlenmesinde kullanışlı olabilir. Gayrimaddi varlıkların veya gayrimaddi varlıklara ilişkinhakların devrini ihtiva eden işlemler için değerleme tekniklerinin kullanımına yönelik olarak, VI. Bölüm Kısım D.2.6.3 de yer alan açıklamalar dikkate alınmalıdır.

9.70 Örneğin, ÇUİ grubunun bir üyesi olan M1, bir imalat faaliyetini yürütmekteyken, daha sonra bu faaliyet bir başka grup üyesi olan M2'ye devredilmiştir (örn. imalat yeri avantajından yararlanmak için). M1, M2'ye makine ve teçhizatları, stokları, patentleri, imalat süreçleri ve teknik bilgi ile tedarikçiler ve müşterilerle yapılan önemli sözleşmeleri devretmiştir. M1'in bazı çalışanlarının da, M2'ye devraldığı imalat sürecini yürütebilmesi için nakledildiği varsayılmaktadır. İlişkisiz işletmeler arasında ortaya çıkması halinde, bu şekildeki bir transferin, faaliyet devri olarak görülmesinin beklenmesinin gerektiği kabul edilsin. Emsallere uygun bedelin tespiti için; ilişkili işletmeler arasındaki bu transfer, ilişkisiz işletmeler arasındaki birbirinden bağımsız varlıkların değil de, devam eden faaliyetlerin devirleri ile karşılaştırılmalıdır.

E.3.2 Zarar edilen faaliyetler

9.71 Yeniden yapılandırmada; işlevleri, varlıkları ve risklerinde bir azalma tecrübe eden bir işletmenin, gelecekte elde edilmesi beklenen getiriyi kaybetmesi her durumda geçerli olmayabilir. Bazı yeniden yapılandırma durumlarında, şartlar öyle olabilir ki, kâr elde etme potansiyelinin kaybedilmesinden ziyade, yeniden yapılandırılan işletme zarar etme olasılığından korunmaktadır. Yeniden yapılandırmayı kabul eden 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 (örn.; imalat, düşük maliyetli ithalat rekabeti nedeniyle ekonomik olmaktan çıkıyorsa), mevcut faaliyetlere devam edilmesi yerine yeniden yapılandırmaya gidilmesi nedeniyle gerçekte herhangi bir kâr fırsatı kaybı olmayabilecektir. Bu şartlar altında yeniden yapılandırma, yeniden yapılandırılan işletmeye, gelecekteki zararların yeniden yapılandırma maliyetlerini aştığı durumlarda bu zararları azalttığı ve ortadan kaldırdığı ölçüde yararlı olabilecektir.

9.72 Devralanın, zarar eden faaliyetleri devraldığı için devreden tarafından tazmin edilip edilmeyeceği sorusu ortaya çıkabilir. Bu soruya verilecek yanıt; ilişkisiz bir işletmenin karşılaştırılabilir şartlar altında zarar eden faaliyetlerden kurtulmak için ödeme yapmaya istekli olup olmayacağının veya faaliyeti durdurmak gibi diğer seçenekleri dikkate alıp almayacağının ve üçüncü bir kişinin zarar eden bir faaliyeti devralmaya istekli olup olmayacağının (örn. kendi faaliyetleri ile yaratacağı sinerji nedeniyle) ve devralacaksa örneğin tazminat konusu gibi hangi şartlar altında bunun yapılacağının tespiti ile bağlantılıdır. İlişkisiz bir işletmenin ödemeye yapmaya istekli olabileceği koşullara bir örnek olarak; faaliyeti durdurmanın finansal maliyetleri ve sosyal riskleri dikkate aldığında, devreden tarafın, devre konu faaliyeti dönüştürmeye çaba gösterecek ve ihtiyaç duyulabilecek herhangi bir işçi çıkarma planından sorumlu olacak olan devralan tarafa ödeme yapmayı daha avantajlı görebileceği durum verilebilir.

9.73 Bununla birlikte, zarar eden faaliyetlerin, aynı mükellefin diğer faaliyetleri ile sinerji yarattığı hallerde durum farklı olabilecektir. Bazı durumlarda, bütün olarak grup dikkate alındığında sağladığı yararlar nedeniyle zarar eden faaliyet devam ettirilebilmektedir. Böyle bir durumda, zarar eden faaliyeti devam ettiren işletmenin, bunun devamından fayda sağlayanlar tarafından tazmin edilmesinin emsallerle uygunluk bakımından gerekip gerekmeyeceği sorusu ortaya çıkmaktadır. Bkz. I. Bölüm Kısım D.3.

E.4 Outsourcing

9.74 Outsourcing vakalarında; bir tarafın gönüllü olarak yeniden yapılandırmaya gitmeye karar vermesi ve gelecekteki tasarruf beklentisiyle yeniden yapılandırma maliyetlerine katlanması söz konusu olabilir. Örneğin, maliyetlerin genel olarak yüksek olduğu bir yerde imalat ve satış yapan bir mükellefin, imalat faaliyetini daha düşük maliyetli bir vergilendirme alanında üretim yapılan yabancı ilişkili bir işletmesine outsource etmeye karar verdiği varsayılsın. Yeniden yapılandırma sonrasında mükellef, ilişkili işletmesi 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 etmesine de olanak sağlayabilecektir. Bu tip outsourcing işlemlerini uygulayan ilişkisiz işletmeler, örneğin, devreden için beklenen faydalar yeniden yapılandırma maliyetini aştığı durumda, devralandan açıkça tazminat talep etmeyebilir. [4]

F. Mevcut anlaşmaların sonlandırılması veya kapsamlı olarak yeniden müzakeresinden ötürü yeniden yapılandırılan işletmenin tazmin edilmesi

9.75 Kısım F, yeniden yapılandırılan işletmenin, değerli bir varlığın (bir önceki Kısımda atıf yapılmıştır) transferini içerebilecek veya içermeyebilecek şekilde mevcut anlaşmaların sona erdirilmesi ya da önemli ölçüde yeniden müzakere edilmesi nedeniyle tazmin edilmesinin, emsallere uygunluk yönünden gerekip gerekmeyeceği sorusuna cevap aramaktadır. Bu Kısmın amaçları doğrultusunda, tazminat; ön ödeme, yeniden yapılandırma maliyetlerinin paylaşımı, yeniden yapılandırma sonrası işlemler bağlamında daha düşük (veya yüksek) alış (satış) fiyatları belirlenmesi veya herhangi bir başka şekilde olup olmadığına bakılmaksızın, yeniden yapılandırılan işletmenin kayıplarını karşılamak üzere yapılabilecek her türlü telafi ödemesi anlamına gelmektedir.

9.76 Anlaşmaların sonlandırılması ya da yeniden müzakereleri, genellikle, kâr potansiyelinin taraflar arasında aktarımına ilişkin sonuçlara da yol açmak üzere, tarafların risk ve işlev profillerindeki değişiklikleri ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca, yeniden yapılandırma bağlamında sözleşmesel ilişkinin sonlandırılması veya kapsamlı bir şekilde yeniden müzakere edilmesi, yeniden yapılandırılan işletmenin; yeniden yapılandırma maliyetleri (örn. varlıklarda değeri düşüklüğü, işçi sözleşmelerinin sonlandırılması), dönüşüm maliyetleri (örn. mevcut faaliyetlerin diğer müşterilerin ihtiyaçlarına uygun hale getirilmesi maksatlı) ve/veya kâr potansiyelinde azalma nedenleriyle kayıplarla karşılaşmasına yol açabilecektir. Bu durumlarda, emsallere uygunluk bakımından, yeniden yapılandırılmış işletmeye tazminat ödenip ödenmeyeceği ve eğer ödenecek ise böyle bir tazminatın nasıl belirleneceği sorusu ortaya çıkmaktadır.

4 Faaliyet yeri tasarruflarının taraflar arasında dağıtımının emsallere uygunluk yönünden gerekip gerekmeyeceği ve gerekiyorsa nasıl dağıtılacağı hususunda ilave açıklamalar, I. Bölüm Kısım D.6 ve bu Bölümün II nci Alt Bölümündeki Kısım E de yer almaktadır.

9.77 Mevcut anlaşmaların sonlandırılması veya yeniden müzakeresi, değerli bir varlığın devrini içerdiği durumlarda (örn.; bir distribütörlük sözleşmesinin sona erdirilmesine, bazen gayrimaddi varlıkların devri eşlik eder); Kısım E deki açıklamalar, değerli varlığın devrine uygulanır ve uğranılan herhangi bir zarar için daha fazla tazminatın ödenebilir olup olmadığı hususu da bu Kısımda, ele alınmaktadır.

9.78 HBütün sözleşme sonlandırmalarının ve bunların kapsamlı şekilde yeniden müzakere edilmesinin emsallere uygun tazminat hakkı vermesi gerektirdiğine ilişkin bir varsayımdan söz edilemez, zira bu husus her bir vakanın olgu ve koşullarına bağlı olacaktır. Emsallere uygunluk ilkesi kapsamında bir tazmin durumunun ortaya çıkıp çıkmadığının analizi, yeniden yapılandırma öncesi ve sonrasındaki düzenlemelerin çerçevesinin doğru olarak belirlenmesi (I. Bölüm Kısım D.1 ve bu alt Bölümün Kısım B.1 inde yapılan açıklamalar temelinde) ve tarafların gerçekçi olarak sahip oldukları seçenekler temelinde yapılmalıdır.

9.79 Yeniden yapılandırma düzenlemeleri doğru bir şekilde tanımlandıktan ve tarafların gerçekçi olarak sahip oldukları seçenekler değerlendirildikten sonra aşağıdaki hususlar dikkate alınmalıdır:

- Vakanın tam ve doğru biçimde belirlenen olguları dikkate alındığında, ticaret hukukunun yeniden yapılandırılan işletme için tazminat haklarını destekleyip desteklemediği (bkz. aşağıda Kısım F.1),

- Çerçevesi tam ve doğru bir şekilde belirlenen anlaşma şartlarına göre, bir tazminat hükmünün veya benzeri hükümlerin (bunlar anlaşmada yer aldığında bunların şartlarının) varlığının veya yokluğunun emsallere uygun olup olmadığı (bkz. aşağıda Kısım F.2),

- Anlaşmanın sonlandırılması veya yeniden müzakeresinden mağdur olan tarafın tazminine ilişkin maliyetleri nihai olarak hangi tarafın üstlenmesi gerektiği (bkz. aşağıda Kısım F.3).

F.1 Vakanın tam ve doğru biçimde belirlenen olguları dikkate alındığında ticaret hukukunun yeniden yapılandırılan işletme için tazminat haklarını destekleyip desteklemediği

9.80 Mevcut bir anlaşmanın sonlandırılması veya yenilenmemesinin şartlarının emsallere uygun olup olmadığının belirlenmesinde; yürürlükteki ticaret hukuku, katkı sağlayabilecek önemli 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 mahkemelerde, sözleşmede sağlanmamışsa bile, bir tazminat hakkı iddiasında bulunabilecektir. Bununla birlikte, taraflar aynı ÇUİ grubunun üyesi olduğunda, sözleşmesi sonlandırılan tarafın ilişkili tarafa karşı tazminat talebi ile dava açması pek olası olmadığından, sözleşmenin sonlandırılmasının şartları aynı durumdaki ilişkisiz işletmeler arasında geçerli olan şartlardan farklı olabilecektir.

F.2 Çerçevesi tam ve doğru bir şekilde belirlenen anlaşmanın şartlarına göre, bir tazminat hükmünün veya benzeri hükümlerin (bunlar anlaşmada yer aldığında bunların şartlarının) varlığının veya yokluğunun emsallere uygun olup olmadığı

9.81 İşlemin doğru olarak belirlenmesi; mevcut hüküm ya da anlaşmaların sonlandırılması, yenilenmemesi veya yeniden müzakere edilmesi üzerine bir tazminat hükmünün veya düzenlemesinin bulunup bulunmadığını ortaya çıkaracaktır. Bunu yapmak için başlangıç noktası; sonlandırma, yenilememe veya yeniden müzakere için bir tazminat maddesinin veya benzeri bir hükmün sağlanıp sağlanmadığının ve sözleşmenin sonlandırılmasına, yenilenmemesine veya yeniden müzakere edilmesine ilişkin koşullara (herhangi bir ihbar dönemi gibi) riayet edilip edilmediğinin gözden geçirilmesidir. Bununla birlikte; sonlandırılan, yenilenmeyen veya yeniden müzakere edilen bir sözleşmenin tazminat veya benzer hüküm içermemesi gerçeği, aşağıda tartışıldığı üzere bunun mutlaka emsallere uygun olduğu anlamına gelmeyeceğinden; ilişkili işletmeler arasındaki sözleşme hükümlerinin incelenmesi, transfer fiyatlandırması açısından yeterli gelmeyebilecektir.

9.82 1.46 no'lu paragrafta da belirtildiği üzere, ilişkisiz işletmeler arasındaki işlemlerde taraflar arasındaki menfaat ayrışması şunları sağlar: (i)

Sözleşme şartlarının her iki tarafın da menfaatlerini yansıtacak şekilde kararlaştırılması, (ii) Tarafların normal olarak birbirlerinin sözleşme koşullarına uymalarının takipçisi olmaları, (iii) Sözleşme şartlarının genellikle sadece her iki tarafın da menfaatine olması durumunda göz ardı edilebilmesi veya değiştirilebilmesi. Bununla birlikte, ilişkili işletmeler söz konusu olduğunda böylesi bir menfaat ayrışması hiç olmayabilir veya olsa da sadece ve ağırlıklı olarak sözleşme şartları aracılığıyla değil, ilişkili işletmeler arasındaki ilişkinin mümkün kıldığı yol ve yöntemlerle yönetilebilir. Bu nedenle, fiili durumun, taraflar arasındaki anlaşmanın yazılı şartlarından farklı olduğu durumda ya da yazılı bir şart bulunmadığı zaman, bir tazminat maddesinin (ve şartlarının) yokluğu ya da varlığının tarafların davranışından çıkarılması gerekir. Örneğin, fiili durum ve ilişkili işletmelerin fiili davranışlarına dayanarak; sözleşmenin süresinin, erken fesih durumunda feshedilen tarafa belli bir tazminat öngören yazılı sözleşmede belirtilen süreden daha uzun olduğu tespit edilebilir.

9.83 Sözleşmenin sonlandırılması, yenilenmemesi veya önemli ölçüde yeniden müzakeresi üzerine yeniden yapılandırılan şirket lehine bir tazminat hükmünün varlığı veya yokluğu tespit edilir edilmez; analiz derhal, böyle bir tazminat hükmünün ve koşullarının (ya da bunların yokluğunun) emsallere uygun olup olmadığının değerlendirilmesine odaklanmalıdır. Karşılaştırılabilir verilerin, karşılaştırılabilir durumlarda benzer tazminat hükümlerinin varlığını (ya da yokluğunu) göstermesi durumunda; kontrol altındaki işleme ait tazminat hükmünün varlığı (ya da yokluğu) emsallere uygun kabul edilecektir.

9.84 Bununla birlikte, karşılaştırılabilir bir veri bulunmadığı durumlarda; tazminat maddesinin emsallere uygun olup olmadığının tespiti için, tarafların sözleşmeyi düzenledikleri ve fesih veya yeniden müzakere ettikleri zamanki hak ve diğer varlıkları dikkate alınmalıdır. Bu analiz ayrıca, tarafların gerçekçi olarak sahip oldukları seçeneklerin incelenmesiyle de desteklenebilir; zira karşılaştırılabilir vakalarda, ilişkisiz bir tarafın, fesih koşullarını veya sözleşmenin önemli ölçüde yeniden müzakere edilmesini kabul etmekten daha cazip herhangi bir gerçekçi seçeneğe sahip olmaması durumu da söz konusu olabilecektir. Bu Alt Bölümdeki Kısım B deki açıklamalar ve de I. Bölüm Kısım D deki açıklamalar geçerlidir.

9.85 Tazminat hükmüne ilişkin bir anlaşmanın koşullarının emsallere uygun olup olmadığını değerlendirmek için gerekli olabilecek bir başka husus; birbiriyle bağlantılı olmalarının mümkün olması nedeniyle, anlaşmanın öznesi olan işlemlerin ücretlendirilmesi ile sözleşmeyi sonlandırmanın finansal şartlarının araştırılmasıdır. Sözleşmeyi sonlandırmaya ilişkin hükümlerin varlığı

(ya da yokluğu); işlemin işlev analizinin ve özellikle tarafların risklerinin analizinin yapılmasında önemli bir unsur olabilmekte ve bundan dolayı da işlemlerin emsallere uygun ücretlendirilmesi bakımından dikkate alınması gerekebilmektedir. Benzer şekilde, işlemlerin ücretlendirilmesinin ne şekilde öngörüldüğü, sözleşmenin sonlandırılmasıyla ilgili şartlarının emsallere uygun olup olmadığının belirlenmesini de etkileyecektir.

9.86 İşletme yeniden yapılandırmaları, bir araya getirilmiş kalifiye iş gücü mensuplarının iş sözleşmelerinin feshine yol açabilir. Bu bağlamda, yeniden yapılandırmanın emsallere uygun olarak yapılıp yapılmadığının belirlenmesinde analiz; yeniden yapılandırma öncesinde ve sonrasındaki olgu ve koşulları incelemeli, bu kapsamda ilişkili işletmeler arasındaki düzenlemelerin sona ermesi üzerine kalifiye işgücüne bağlı olarak bir değer aktarımı olup olmadığı ve söz konusu işgücü aracılığıyla daha önce faaliyetleri üstlenen tarafa ödenmesi gereken tazminat miktarına yansıtılması gereken, örneğin işgücü mensuplarının sözleşmelerinde örtük veya sarih şekilde kısıtlayıcı sözleşme hükümlerinin (örn. rekabet etmeme hükmü) bulunup bulunmadığı gibi hususlar dikkate alınmalıdır.

9.87 Özellikle ilgi çekici bir durum, taraflardan birine; emsallere uygun bir getiri elde edilmesinin rasyonel bir bakış açısıyla ancak uzun bir sözleşme süresinin geçerli kalması halinde mümkün olmasının beklenebileceği, önemli bir yatırım yapma yükümlülüğü getiren bir sözleşmenin sonlandırılmasına ilişkindir. Söz konusu uygun geçerlilik süresinden önce sözleşmenin sonlandırılması ihtimali, yatırım yapan taraf için finansal risk yaratmaktadır. Riskin derecesi, yatırımın yüksek derecede kendine özgü olmasına veya diğer müşterilere yönelik olarak da kullanılabilir olmasına (olası bazı uyarlamalar altında) bağlıdır. Risk önemli düzeyde olduğunda, karşılaştırılabilir şartlar altındaki ilişkisiz tarafların, sözleşmeyi müzakere ederken bu durumu dikkate almalarını beklemek rasyonel olacaktır.

9.88 İlişkili işletmeler arasındaki bir imalat sözleşmesi ile imalatçıya yeni bir imalat birimi için yatırım yapma yükümlülüğünün yüklenmesi, bu kapsamda bir örnek olabilir. Sözleşmenin geçerlilik süresinin en az 5 yıl olması, geçerlilik süresi boyunca her yıl en az x birim mal üretilmesi ve de imalat birimi toplam yatırımından emsallere uygun bir getiri sağlanmak üzere imalatın ücretlendirilmesinin (örn. y$/birim) olarak hesap edilmesi koşulları altında, imalatçının sözleşme imzalandığındaki yatırımın emsallere uygun getiri sağlama beklentisinin rasyonel olacağını varsayalım. Bu genel kurgu altında, şimdi de sözleşmenin, üçüncü yılın sonunda, ilişkili işletme tarafından, grubun imalat faaliyetlerinin geniş ölçekte yeniden yapılandırılması bağlamında sonlandırıldığını tasavvur edelim. Yatırım yapılan imalat biriminin yüksek

derecede kendine özgü olduğu ve sözleşmenin sonlandırılmasıyla, imalatçının varlıkları zarar yazmanın dışında bir seçeneği bulunmayacağı varsayımları geçerli olsun.

9.89 Emsallere uygunluk bakımından, imalatçı yatırımın doğasında olan riskleri aşağıdaki şekillerde azaltabilir;

- Sözleşmeye, sözleşmenin erken sonlandırılması halinde uygun bir tazminatın veya cezai şartın eklenmesi veya yatırım yapan tarafa, sözleşmenin erken sonlandırılması nedeniyle yatırımın kullanışsız hale geldiği anda, yatırımın belirlenmiş bir fiyat üzerinden diğer tarafa devir etme olanağının dâhil edilmesi.

- Sözleşmenin muhtemel sonlandırılması riskinin, sözleşme ile kapsanan faaliyetlerin ücretlendirilmesi belirlenirken dikkate alınması (örn. karşılaştırılabilir riskleri taşıyan dış emsaller belirlenebildiği durumda, başta-sonda yüklenilecek ücret yapılarının dâhil edilmesi yoluyla, bu riskin, imalat faaliyetlerinin ücretinin belirlenmesinde dikkate alınması). Bu durumda, yatırım yapan taraf bilerek ve isteyerek risk kabul etmekte ve bu riskin getirisinden yararlanmakta, dolayısıyla da sözleşmenin sonlandırılmasına ilişkin ayrı bir tazminat gerekliliği görülmemektedir.

9.90 Genel itibariyle, bir imalatçı tarafından yatırımın doğasında var olan riskin azaltılması, sadece imalatçının riski üstlenmesi halinde dikkate alınması gereken bir husustur. Uygulamada, kazanç yaratma kapasitesi bakımından başka bir ilişkili işletmeye tamamen bağımlı olan ilişkili bir işletmenin üretim tesisi yatırımının, risklerin belirlenmesi ve bu risklerin nasıl kontrol edildiği açısından dikkatli bir incelemeyi gerektirmesi muhtemeldir. 1.84 ve 1.102 no'lu paragraflarda yer alan Örnek 2 de açıklandığı üzere, imalat faaliyetlerinden kazanç elde etme ile ilgili önemli risklerin tümüyle başka bir tarafça (aynı zamanda bu riski taşıyacak finansal kapasiteye sahip olan) kontrol edilmesi durumunda, bu riskin kapasite düşüklüğü, zarar yazma ve faaliyet sonlandırma maliyetleri dâhil olumlu ve olumsuz sonuçları da bu diğer tarafın hanesine yazılır. Bu durumda, imalatçı, kapanmaya vesile olan ekonomik yönden önemli riskleri kontrol etmediği için erken feshin mali sonuçlarına maruz kalmamalı ve böyle bir durumda imalatçıdan gerçekte üstlenmediği riskleri azaltması beklenmemelidir.

9.91 Benzer bir sorun, sözleşmenin erken dönemlerinde zarar veya düşük getirilerin, sözleşmenin sonlandırılmasını takip eden dönemlerde ise normalin üstünde getirilerin beklendiği bir geliştirme faaliyetinin yüklenildiği durumlarda da ortaya çıkabilmektedir. Böyle bir durumda, işlemin tarafının, geliştirme

çabalarının sonuçlarından bir pay almakta mıdır yoksa sadece vadeli ödeme şartlarını mı kabul etmektedir; bu hususun belirlenmesi için anlaşma esaslarının çok dikkatli bir şekilde incelenmesi gerekir. Analizin yapılmasında, I. Bölüm Kısım D.1.2.1. deki risk üzerindeki kontrol ile ilgili açıklamalar önem arz eder. Riski kontrol eden tarafın, zarar riskine karşı kendisini ceza veya tazminat hükümleri yoluyla korumaya çalışması beklenebilir. Eğer işlemin tarafı zarar riskini kontrol etmiyorsa, bu hükümlerin emsallere uygun olması pek mümkün gözükmemektedir.

9.92 Mevcut bir sözleşmenin sonlandırılması, yenilenmemesi veya önemli ölçüde yeniden müzakere edilmesine ilişkin olarak ilişkili işletmeler arasında uygulanan veya icap kılınan şartlar, ilişkisiz işletmeler arasında kabul görecek şartlardan farklı olduğunda; bir işletme adına tahakkuk edecek fakat bu şartlar nedeniyle tahakkuk etmemiş kâr, bu kâr işletmenin kârına dâhil edilebilir ve işletme buna göre vergilendirilebilir.

F.3 Sözleşmenin feshedilmesi veya yeniden müzakere edilmesinden mağdur olan tarafın tazminine ilişkin maliyetleri nihai olarak hangi tarafın üstlenmesi gerektiği

9.93 Bir anlaşmanın sonlandırılması veya önemli ölçüde yeniden müzakere edilmesi koşullarının emsallere uygunluk niteliğinin transfer fiyatlandırması açısından analizinde, gerek devredenin ve gerekse de devralanın bakış açılarının hesaba katılması gerekmektedir. Devralanın bakış açısı dikkate alındığında, gerek eğer varsa emsallere uygun tazminat tutarının ve gerekse de hangi tarafın bu tazminatı yüklenmesi gerektiğinin belirlenmesi önemlidir. Her vaka için tek bir yanıt sunmak mümkün olmayıp, yanıt; vakaya ilişkin olgu ve şartların, özellikle de tarafların haklarının ve diğer varlıklarının, taraflarca üstlenilen risklerin, sözleşmeyi sonlandırmanın ekonomik gerekçesinin, bundan hangi taraf veya tarafların yarar sağlamasının beklendiğinin ve tarafların gerçekçi bir şekilde sahip olduğu diğer seçeneklerin incelenmesi temelinde aranmalıdır. Bu hususlaki açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

9.94 İlişkili iki işletme olan A ve B arasındaki imalat anlaşmasının, A tarafından (B imalatçıdır) sonlandırıldığı varsayılsın. A bir başka ilişkili işletmesi olan C'yi imalat birimi olarak kullanmaya karar vermiş olup; C, daha önce B'nin yaptığı imalatı sürdürecektir. 9.78 no'lu paragrafta da belirtildiği üzere, bütün sözleşme sonlandırmalarının ve yeniden müzakerelerinin emsallere uygun tazmin hakkı vermesi gerektiği varsayımında bulunulmamalıdır. Varsayalım ki, bu Kısımda yer alan açıklamalar temelinde, vakanın şartlarına göre emsallere uygun

olarak B'nin, sonlandırma nedeniyle karşılaştığı kayıpların tazminini talep etmesi gereken bir pozisyonda olduğu belirlenmiş olsun. Bu durumda, B'ye ödenecek söz konusu tazminat nihai olarak; "A tarafından mı (sözleşmeyi sonlandıran taraf), C tarafından mı (daha önce B tarafından yüklenilen imalat işlevini üzerine alan taraf) yoksa yapılandırmadan menfaat sağlayan ÇUİ grubu içindeki bir başka işletme tarafından mı" yüklenilecektir soruları ortaya çıkmaktadır. Analiz, yeniden yapılandırmayı içeren fiili işlemlerin doğru bir şekilde tanımlanmasıyla başlamalı ve kontrollü işlemi açıklamaya yardımcı olabilecek ÇUİ grubundaki diğer işletmelerle ekonomik açıdan bağlantılı işlemleri de dikkate almalıdır (Bkz. 1.36-1.38 no'lu paragraflar).

9.95 B ile anlaşmasını sonlandırması ve C ile yaptığı yeni imalat anlaşması kapsamında A'nın maliyet avantajı elde etmesinin ve bu şekilde gelecekte elde edilecek maliyet avantajının bugünkü değerinin tazminat tutarını aşmasının beklenmesi halinde olduğu gibi, emsallere uygunluk ilkesi uyarınca tazminat maliyetini A'nın yüklenmeye gönüllü olacağı durumlar söz konusu olabilir.

9.96 Misal olarak C'nin de, yeni imalat sözleşmesinden gelecekte elde etmeyi beklediği getirilerin bugünkü değerinin yatırım yapmaya değer olması halinde, A ile bir imalat anlaşması yapma hakkını elde etmek için peşin bir bedeli ödemeye gönüllü olabileceği durumlar olabilir. Bu durumlarda, C'nin tazminat ödemesi değişik şekillerde gerçekleştirilebilir; örneğin C, A'ya ödeme yapabilir ya da A'nın B ye olan tazminat ödemesi yükümlülüğünü karşılamak üzere A'ya ödemede bulunabilir. C'nin B'ye ödeme yapması da mümkündür, örneğin, B'nin belli haklara sahip olması durumunda, C, B'ye bu hakların transferi karşılığında ödeme yapacaktır.

9.97 Emsallere uygunluk ilkesi kapsamında, A ve C'nin tazminat yükünü paylaşmaya razı olacakları durumlar da olabilir. Yeniden yapılandırmadan doğan faydaların ÇUİ grubunda başka bir tarafın adına tahakkuk etmesi durumunda, tazminatın maliyetine doğrudan ya da dolaylı olarak bu diğer taraf katlanabilir.

Kısım II: Yeniden Yapılandırma Sonrasına ait Kontrol Edilen İşlemlerin Tazmini

A. İşletme yeniden yapılandırmalarına karşılık "yapılandırma"

A.1 Genel ilke: Emsallere uygunluk ilkesinin farklı uygulanmasının söz konusu olmaması

9.98 Emsallere uygunluk ilkesi ve bu Rehberde öngörülen diğer ilkeler, daha baştan beri öyle yapılandırılmış işlemler karşısında, yeniden yapılandırma sonrası işlemlere farklı bir şekilde uygulanamaz ve uygulanmamalıdır. Diğer türlüsünü yapmak, faaliyetlerini yapılandıran mevcut işletmeler ile aynı iş modelini yeniden yapılandırma olmaksızın uygulamak üzere piyasaya yeni giren işletmeler arasında rekabet çatışması yaratacaktır.

9.99 Yeniden yapılandırma veya öteden beri var olan bir yapının sonucunda ortaya çıkıp çıkmadıklarına bakılmaksızın, karşılaştırılabilir durumlara aynı şekilde muamele edilmelidir. Uygun bir transfer fiyatlandırması yönteminin seçimi ve pratik uygulaması, fiili işlemin doğru olarak tanımlanmasına yol açan işlemin ekonomik açıdan önemli özelliklerine dayanmalıdır.

9.100 Bununla birlikte işletme yeniden yapılandırma durumları değişiklikler içermekte olup; emsallere uygunluk ilkesi, sadece yeniden yapılandırma sonrası işlemlere değil, işletme yeniden yapılandırmasını içeren ilave işlemlere de uygulanmalıdır. Bu ilave işlemlere emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması, bu Bölümün I inci Alt Bölümünde tartışılmıştır.

9.101 İlave olarak; aşağıda ele alındığı gibi; işletme yeniden yapılandırmaları sonucundaki düzenlemelerin karşılaştırılabilirlik analizi, öteden beri bu şekilde yapılandırılan bir düzenlemeninkine kıyasen bazı olgusal farklıkları ortaya çıkarabilir. Bu olgusal farklılıklar emsallere uygunluk ilkesini veya bu Rehberdeki açıklamaların yorumlanma ve uygulanma biçimini etkilemez, ancak bunlar karşılaştırılabilirlik analizini ve dolayısıyla bunun uygulamasının sonuçlarını etkileyebilir. Yeniden yapılandırma öncesi ve sonrası durumların karşılaştırılmasına ilişkin olarak Kısım D ye bakınız.

A.2 Yeniden yapılandırma sonucunda oluşan durumlar ile baştan beri böyle yapılandırılan durumlar arasındaki olası olgusal farklılıklar

9.102 İki ilişkili işletme arasındaki bir anlaşma mevcut bir anlaşmanın yerini aldığında (yeniden yapılandırma), yeniden yapılandırılan işletmenin başlangıçtaki pozisyonu ile yeniden düzenlenen faaliyetleri dolayısıyla aldığı pozisyon karşılaştırıldığında arada olgusal farklılıklar olabilecektir. Bazen, yeniden yapılandırma sonrası düzenlemeler, daha öncesinde akdi ve ticari ilişkileri bulunan taraflar arasında müzakere edilmektedir. Bu gibi bir durum, olayın mahiyet ve şartlarına ve özellikle de bir önceki anlaşmada tarafların sahip olduğu hak ve yükümlülüklere bağlı olarak yeni anlaşmanın şartlarının müzakeresinde tarafların gerçekçi bir şekilde sahip olduğu seçenekleri ve dolayısıyla da yeniden yapılandırma ve yeniden yapılandırma sonrası anlaşmaların koşullarını etkileyebilecektir (Yeniden yapılandırmanın kendisinin emsallere uygun tazmininin belirlenmesi bağlamında gerçekçi bir şekilde sahip olunan diğer seçeneklerle ilgili tartışmalar için, bkz. 9.27-9.31 no'lu paragraflar.). Örneğin; geçmişte bütün pazarlama ve satış işlevini üzerine alarak, pazarlama amaçlı değerli bir gayrimaddi varlığı kullanarak ve geliştirerek ve faaliyetle bağlantılı stok riski, tahsilat riski ve pazar riski gibi bir dizi riski yüklenerek tam sorumlu distribütör olarak faaliyette bulunmak konusunda ehil olduğunu ispatlamış olan bir taraf bulunduğu varsayılsın. Varsayalım ki, bu distribütörün dağıtım sözleşmesi yeniden müzakere edilmekte ve bu sözleşme sınırlı risk içeren, sınırlı distribütör sözleşmesine; sınırlı bir pazarlama faaliyetinin yabancı ilişkili işletmenin gözetimi altında yapılmasını, sınırlı ölçüde pazarlama amaçlı gayrimaddi varlık kullanımını ve ilişkili işletme ve müşteriler ile ilişkilerde sınırlı bir risk üstlenimini içerecek şekilde dönüştürülmektedir. Böyle bir durumda, yeniden yapılandırılan distribütör yeni kurulmuş bir distribütörle aynı konumda olmayacaktır.

9.103 Taraflar arasında, yeniden yapılandırma öncesi ve sonrasında devam eden bir iş ilişkisi bulunduğunda, bir taraftan yeniden yapılandırma öncesindeki faaliyetlerin ve/veya yeniden yapılandırmanın kendisinin şartları ile diğer taraftan yeniden yapılandırma sonrası düzenlemelerin şartları arasında, aşağıda Kısım C de tartışıldığı üzere, karşılık bir ilişki söz konusu olabilecektir.

9.104 Yeni başlanılan faaliyetlere ilişkin pozisyona kıyasen, yeniden yapılandırılan işletmenin başlangıç noktasındaki pozisyonu arasındaki bazı farklılıklar, faaliyetin kurulu düzenine ilişkin olabilir. Örneğin, uzun süredir faal olan 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 için çaba sarf edilmesine ihtiyaç duyulmazken, yeni kurulan bir işletmenin pazara girmesi için çaba sarf edilmesine ihtiyaç duyulabilecektir. Bu husus, her iki haldeki karşılaştırılabilirlik analizini ve emsallere uygun tazmin tutarının belirlenmesini etkileyecektir.

9.105 Uzun zaman önce kurulmuş tam yetkili bir distribütörün, sınırlı risk içeren sınırlı sorumlu distribütöre dönüştürüldüğü bir durum ile aynı süre boyunca 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 (örn. pazarlama harcaması), bazı riskleri yüklenmiş ve bazı gayrimaddi varlıkların geliştirilmesine katkı yapmıştır. Emsallere uygunluk yönünden; bu ilave işlevler, varlıklar ve risklerin distribütörün yalnız dönüştürülmeden önceki tazminini mi etkilemesi gerektiği, bunların dönüşüm esnasında yapılan transferlerin tazmininin belirlenmesinde dikkate alınmasının gerekip gerekmediği (alınacaksa, nasıl alınacağı), bunların yeniden yapılandırma sonrası sınırlı sorumlu distribütörün tazminini etkilemesi gerekip gerekmediği, yoksa bu üç olasılığın bir karışımının mı olması gerektiği sorusu ortaya çıkmaktadır. Örneğin, yeniden yapılandırma öncesi faaliyetlerin tam yetkili distribütörlerin, uzun süre önce kurulmuş olan sınırlı riskli distribütörlerin sahip olmadığı bazı gayrimaddi varlıkların sahipliğine yol açtığı tespit edildiğinde, emsallere uygunluk ilkesi; söz konusu gayrimaddi varlıklar tam yetkili distribütörden yabancı ilişkili işletmeye transfer ediliyorsa, bunların yeniden yapılandırma esnasında tazmin edilmesini, ya da böyle bir transfer durumu yok ise, bunların yeniden yapılandırma sonrası faaliyetlerin emsallere uygun tazmini esnasında dikkate alınmasını gerektirir (Bkz. Rehberin VI. Bölümü ve önceki Alt Bölümün E.2 Kısmı).

9.106 Yeniden yapılandırma mükellefin yüklendiği risklerin yabancı ilişkili işletmeye 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 mi kapsadığının araştırılması önemlidir. Örneğin, geçmişte tahsilât riskini üstlenen ancak yeniden yapılandırma sonrasında "sınırlı sorumlu distribütör" olarak bu riski daha fazla üstlenmeye devam etmeyen bir distribütörün durumu ile uzun dönemdir piyasada olan hiçbir zaman tahsilât riskini üstlenmeyen sınırlı sorumlu bir distribütörün durumunu karşılaştıralım. I. Bölümün D.1.2.1 Kısmındaki açıklamalara dayanarak bu iki durumu karşılaştırırken; dönüşüm sonrası sınırlı sorumlu konumuna gelen distribütörün tam sorumlu olduğu dönemden gelen alacaklarıyla ilgili riskleri yeniden yapılandırma sonrasında da taşımaya devam mı ettiği, yoksa dönüşüm anındakiler dâhil bütün tahsilât riskinin karşı tarafa transfer mi ettiği hususunun araştırılması önemlidir.

9.107 Yukarıdaki açıklama ve yorumlar; satış faaliyetlerinin diğer şekillerde yeniden yapılandırılması ile imalat, Ar-Ge 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 kontrollü işlemlere uygulanacak transfer fiyatlandırması yönteminin seçimi ve uygulanması

9.108 Yeniden yapılandırma sonrası kontrollü işlemlere uygulanacak olan transfer fiyatlandırması yönteminin seçimi ve bunun uygulanması, çerçevesi kesin olarak belirlenen kontrollü işlemin ekonomik olarak önemli özelliklerinin 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 tarafının, yani yeniden yapılandırılan tarafın ve ilişkili yabancı işletmenin, işlevlerine, varlıklarına ve risklerine ilişkin bilgilerin ulaşılabilir olmasını gerektirir. Analizin, yeniden yapılandırılan işletmeye atfedilen adlandırmanın ötesine gitmesi gerekmekte olup; "komisyoncu" veya "sınırlı riskli distribütör" olarak adlandırılan tarafın bazen değerli yerel gayrimaddi varlıklara sahip olduğu ve önemli ölçüde pazar riski taşımaya devam ettiği ya da "fason imalatçı" olarak adlandırılan tarafın geliştirme faaliyetlerinde

bulunduğu veya kendine özgü gayrimaddi varlıklara sahip olduğu ve bunları kullandığı hususları görülebilir. Yeniden yapılandırma sonrasında; efektif olarak yeniden yapılandırılan işletmede kalan değerli gayrimaddi varlıkların (uygulamada mevcutsa yerel ölçekte koruma altında olmayan gayrimaddi varlıklar dâhil) ve ekonomik yönden önemli risklerin belirlenmesine ve gayrimaddi varlıkların ve risklere ilişkin taraflar arasındaki böyle bir dağıtımın emsallere uygunluk ilkesini karşılayıp karşılamadığına özel önem verilmelidir. Tazminatın şekli, uygun olmayan risk dağıtımlarını dikte edemez. Tarafların risk üstlenimlerini ve buradan hareketle en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçimini belirleyen, I. Bölümdeki risk analiz sürecinin ortaya koyduğu üzere, tarafların riskleri gerçekte nasıl kontrol ettiğinin ve riski üstlenecek finansal kapasiteye sahip olup olmadıklarının belirlenmesidir. Riskler ve gayrimaddi varlıklarla ilgili meseleler, I inci Alt Bölümde tartışılmıştır.

9.109 Yeniden yapılandırmada kullanılan iş modelinin ilişkisiz işletmeler arasında bulunmasının oldukça güç olduğu durumlarda; yeniden yapılandırma sonrası düzenlemeler, potansiyel emsallerinin belirlenmesine ilişkin belirli zorluklar ortaya çıkarabilmektedir. Bir anlaşmanın, sırf ilişkisiz işletmeler arasında görülmemiş olmasının, tek başına, anlaşmanın emsallere veya ticari icaplara uygun olmadığı anlamına gelmeyeceğine dikkat edilmelidir. Ayrıca, yeniden yapılandırma işlemlerinin fiyatlandırmasının, emsallere uygunluk ilkesine göre doğru bir şekilde belirlenmesi için her türlü çaba gösterilmelidir.

9.110 . Potansiyel düzeltmelerin yapılmasını gerektiren, emsallerin (iç emsaller dâhil) bulunabileceği durumlarla karşılaşılabilir. KFY'nin olası uygulamalarına bir örnek; bir işletmenin bir ÇUİ ile ilişkisiz olarak çalışırken satın alınması ve bu satın almayı kontrollü işlemler kapsamında yürütülen yeniden yapılandırmanın izlemesi senaryosu olabilir. Ekonomik açıdan önemli beş özellik veya karşılaştırılabilirlik faktörü ile kontrol edilen ve kontrol dışı işlemlerin farklı zamanlarda ortaya çıkmasının olası etkisinin gözden geçirilmesine bağlı olarak; satın alma öncesi kontrol dışı işlemlerin koşullarının, satın alma sonrası kontrollü işlemler için karşılaştırılabilir bir kontrol edilmeyen fiyat sağlayabileceği bir durum söz konusu olabilir. İşlemlerin şartları yeniden yapılandırılmış olsa bile, olayın mahiyet ve şartlarına bağlı olarak, yeniden yapılandırma üzerine ortaya çıkan işlevlerin, varlıkların ve risklerin devrine ilişkin düzeltmede bulunulması hâlâ mümkün olabilir. Örneğin, tahsilat riskini bir başka tarafın üstlendiği gerçeğini hesaba katmak için karşılaştırılabilirlik düzeltimi yapılabilir.

9.111 KFY'nin başka bir olası uygulama örneği, ilişkisiz tarafların, yeniden yapılandırılan ilişkili işletmeninkiyle karşılaştırılabilir imalat, satış ve

hizmet faaliyetlerini gerçekleştirdiği duruma ilişkin olabilir. Son zamanlardaki outsourcing faaliyetlerindeki gelişme sonucunda, yeniden yapılandırma sonrası kontrol dışı işlemler için emsallere uygun ücretlendirmenin belirlenmesinde KFY'nin kullanılmasına temel olmak üzere ilişkisiz outsourcing işlemlerine ilişkin bazı vakaların bulunması mümkündür. Bu durum elbette ki; outsourcing faaliyetinin kontrol dışı işlem olarak nitelenmesi ve ekonomik açıdan önemli beş özelliğin veya karşılaştırılabilirlik unsurunun gözden geçirilmesiyle, kontrol dışı outsourcing faaliyetleri ile yeniden yapılandırma sonrasındaki kontrollü işlemler arasında önemli derecede farklılıklar olmadığının veya bu farklılıkları ortadan kaldırmak üzere yeterli ölçüde güvenilir düzeltmelerin yapılabilir olduğunun (ve effektif yapıldığının) ortaya konulması şartlarına bağlıdır.

9.112 Bir emsalin önerildiği her durumda; kontrol edilen ve kontrol dışı işlemler arasındaki, varsa önemli farklılıkları belirlemek ve bu farklılıklar için gerekli ve mümkün olduğunda düzeltmede bulunmak üzere karşılaştırılabilirlik analizinin yapıldığından emin olunması önemlidir. Karşılaştırılabilirlik analizi özellikle, yeniden yapılandırılan işletmenin değerli ve önemli işlevler gerçekleştirmeyi sürdürdüğünü ve/veya önerilen emsallerde bulunmayan yerel gayrimaddi varlıkların ve/veya ekonomik olarak önemli risklerin, yeniden yapılandırma sonrasında fonksiyonları daralan işletmenin bünyesinde kaldığını ortaya çıkarabilir. Yeniden yapılandırılan faaliyetler ile sıfırdan başlama durumları arasındaki potansiyel farklılıklarla ilgili olarak, bkz. Kısım A.

9.113 Potansiyel emsallerin belirlenmesi, bilgiye ulaşmada sınırlamaların bulunabileceği ve bilgiye ulaşmanın maliyetli olabileceği (bkz. 3.2 ve 3.80 no'lu paragraflar) akıldan çıkarılmadan, olayın şartları itibariyle en güvenilir karşılaştırma verilerinin bulunması amacı gözetilerek yapılmalıdır. Kabul edilmelidir ki, veriler daima mükemmel olmayacaktır. Örneğin; yeniden yapılandırmanın, birbiriyle ilişkili olmayan taraflar arasında bulunamayacak bir şekilde, entegre işlevlerin çeşitli grup şirketleri arasında paylaşılmasına yol açması gibi, karşılaştırılabilir verilerin bulunmadığı durumlar da söz konusu olacaktır. Bu, çerçevesi kesin olarak belirlenen kontrollü işlemin emsallere uygun olmadığı anlamına gelmeyecektir. 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, emsallere ilişkin verilerin eksik ve mükemmel olmadığı bazı durumlarda bile; olayın şartlarına en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçiminin, özellikle bir işlev analizi neticesinde belirlenen kontrollü işlemin doğası ile tutarlı olması gerekmektedir.

C. Yeniden yapılandırmaya ilişkin tazminat ve yeniden yapılandırma sonrasındaki ücretlendirme arasındaki ilişki

9.114 Bazı durumlarda yeniden yapılandırmanın tazmini ile yeniden yapılandırma sonrası ticari faaliyetlerden elde edilen emsallere uygun menfaat arasında önemli bir karşılıklı ilişki olabilmektedir. Bir mükellefin, ticari faaliyetlerini ilişkili bir işletmeye devrettikten sonra, bu faaliyetlerin bir parçası olarak işlem yapmak zorunda olduğu durumlar olabilir. Bu tür bir ilişki ile ilgili outsourcing örneği, 9.74 no'lu paragrafta yer almaktadır.

9.115 Bir başka örnek olarak, hem imalat ve hem de dağıtım faaliyetleri gerçekleştiren bir mükellefin dağıtım faaliyetlerini, imal edeceği ürünleri daha sonra yine ona satmak üzere yabancı ilişkili işletmeye devretmesi şeklinde ortaya çıkan yeniden yapılandırma senaryosuna ilişkin olabilir. Yabancı ilişkili işletme, işin devralınmasına ve yürütülmesine yönelik yaptığı yatırımdan emsallere uygun bir menfaat elde etme beklentisi içinde olacaktır. Bu durumda mükellef, yabancı ilişkili işletmeye devrettiği faaliyet için ön ödeme şeklinde emsallere uygun ödenebilecek tazminatın tamamından veya bir kısmından vazgeçmeye ve bunun yerine ön ödeme şeklinde tazminat ödemesi yapılmış olsaydı yabancı ilişkili işletmenin kabul etmeyeceği yüksek bir fiyata ürünlerini satarak karşılaştırılabilir finansal getiriyi, zaman içinde elde etmeye razı gelebilecektir. Alternatif olarak, gelecekte imal edilen ürünler için göreceli olarak daha düşük bir fiyat ve bunu telafi edecek şekilde yeniden yapılandırmaya ilişkin bir miktar ön ödeme şeklindeki tazminat ödenmesi hususunda da taraflar anlaşabileceklerdir. Yeniden yapılandırmanın kendisinin emsallere uygun tazminine ilişkin durumlar ile ilgili tartışmalar için, bkz. I. Alt Bölüm.

9.116 Bir başka şekilde ifade etmek gerekirse; yabancı ilişkili işletmenin tedarikçisi kBir başka şekilde ifade etmek gerekirse, yabancı ilişkili işletmenin tedarikçisi konumuna gelen mükellef ile daha önce mükellefin yaptığı dağıtım faaliyetini gerçekleştirmeye başlayan yabancı ilişkili işletme arasında sürdürülecek bir iş ilişkisi olduğu bu durumda; mükellef ve yabancı ilişkili işletme, bu ilişkiden (malların satış fiyat gibi) örneğin, işin devri dolayısıyla neden tazminat niteliğinde ön ödeme yapılmasından vazgeçildiğini veya ürünün gelecekteki transfer fiyatının neden yeniden yapılandırma olmasaydı üzerinde anlaşılabilecek olan fiyatlardan farklı olabileceğini açıklayabilecek ekonomik ve ticari menfaatler elde etme olanağına sahiptirler. Bununla birlikte uygulamada, bu tür bir anlaşmanın yapılandırılması ve gözetimi oldukça güç olabilmektedir. Mükellefler tazminat ödemesinin türünü ister ön ödeme, ister zamana yayılı olarak seçmekte özgür olmakla birlikte; vergi idareleri bu anlaşmaları incelerken, eğer varsa yeniden yapılandırma sonrası faaliyetler için öngörülen tazminatın,

yeniden yapılandırmanın kendisi için tazminattan vazgeçilmiş olmasından nasıl etkilenmiş olabileceğini bilmek isteyecektir. Özellikle böyle bir durumda vergi idareleri, yeniden yapılandırmaya ve yeniden yapılandırma sonrasına ilişkin işlemlerin tazminatının emsallere uygunluğunun ayrı ayrı değerlendirmesi yerine, anlaşmaların bütünlüğüne bakmak isteyeceklerdir.

D. Yeniden yapılandırma öncesi ve sonrası durumların karşılaştırılması

9.117 Önemli bir husus, kontrol edilen bir işleme taraf olan bir işletmenin yapılandırma öncesi ve sonrası fiilen elde ettiği kârlara dayalı olarak yapılan karşılaştırılmaların, eğer varsa rolüne ilişkindir. Özellikle, yeniden yapılandırılan işletmenin, yeniden yapılandırma sonrası kârlarının, yeniden yapılandırma öncesi kârları referans alınarak, belirli işlevlerden, varlıklardan ve risklerden vazgeçilmesini veya bunların transfer edilmesini yansıtacak şekilde düzeltilerek belirlenmesinin uygun olup olmayacağı sorulabilir.[5]

9.118 Yeniden yapılandırma öncesi ve sonrasına yönelik böyle bir karşılaştırma bakımından önemli bir sorun, yeniden yapılandırma sonrası kontrollü işlemlerden elde edilen kâr ile yeniden yapılandırma öncesi kontrollü işlemlerden elde edilen kârın karşılaştırmasının; OECD Model Vergi Anlaşmasının 9'uncu maddesinde belirtilen kontrol dışı işlemlerle karşılaştırma yapılması gereksinimini karşılamamasıdır. Bir mükellefin kontrollü işlemlerinin, diğer kontrollü işlemleriyle karşılaştırılmasının, emsallere uygunluk ilkesinin uygulamasında geçerliliği yoktur; bu nedenle de, bu tür bir karşılaştırma, vergi idareleri tarafından yapılacak transfer fiyatlandırması düzeltmelerine dayanak olarak ve mükellef tarafından da transfer fiyatlandırması politikasını desteklemek üzere kullanılamaz.

9.119 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 güçlük olup; unutulmamalıdır ki, bu işlev, varlık ve risklerin her zaman için başka tarafa transfer edilmesi de söz konusu olmayabilir.

9.120 Yine de, işletme yeniden yapılandırmalarında; yeniden yapılandırma öncesinin ve sonrasının karşılaştırılmasının yeniden

5 Bu, 1. Alt Bölümde tartışılan kâr potansiyelinden farklı bir sorudur.

yapılandırmanın kendisinin anlaşılmasında bir rol oynayabilecek ve taraflar arasındaki kârın/zarar tahsisindeki değişikliklerin anlaşılmasına yönelik bir öncesi ve sonrası karşılaştırılabilirlik analizinin (işlev analizi dâhil) parçası olabilecektir. Esasen, yeniden yapılandırma öncesi varolan anlaşmalara ve yeniden yapılandırmanın kendisinin şartlarına ilişkin bilgiler, yeniden yapılandırma sonrası anlaşmaların hangi bağlamda ortaya koyulduğunun anlaşılmasında ve bu anlaşmaların emsallere uygun olup olmadığının değerlendirilmesinde önemli bir unsur olabilir. Böylelikle aynı zamanda yeniden yapılandırılan işletmenin gerçekçi bir şekilde sahip olduğu diğer seçenekler de ortaya çıkarılabilecektir.[6]

9.121 Ticari işlemlerin yeniden yapılandırma öncesi ve sonrası itibariyle analizi, bazı işlevlerin, varlıkların ve risklerin transfer edildiğini, ancak diğer bazı işlevlerin "arındırılmış" işletme tarafından hâlâ taşınmaya devam ettiğini gösterebilir. Tipik olarak işletme yeniden yapılandırmanın bir parçası olarak, gayrimaddi varlıklardan veya riskten maksatlı olarak arındırılabilmekte, ancak yeniden yapılandırmanın ardından, daha önce gerçekleştirdiği işlevlerin bazılarını veya tümünü gerçekleştirmeye devam etmektedir. Bununla birlikte "arındırılmış" işletme bu işlevleri, yeniden yapılandırmayı takiben, sözleşmeye dayanarak yabancı bir ilişkili işletme için gerçekleştirir. Yabancı ilişkili işletme ile "arındırılmış" işletme arasındaki gerçekteki işlemin doğru olarak tanımlanması; sözleşme koşullarının, tarafların davranışı ve vakanın diğer olguları ile tutarlı olup olmadığı dâhil olmak üzere taraflar arasındaki fiiliyattaki ticari veya finansal ilişkileri belirleyecektir. Her bir taraf için emsallere uygun tazminat, yeniden yapılandırma sonrasında fiilen görülen işlevler, kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler ile tutarlı olmalıdır.

9.122 Örneğin, bir ÇUİ, değeri, teknik özelliklerinden ziyade, markanın [7] tüketici nezdindeki bilinirliği ile belirlenen ürünleri imal etmekte ve dağıtmaktadır. ÇUİ, dikkatle geliştirilmiş ve pahalı bir pazarlama stratejisi

6 Gerçekçi bir şekilde sahip olunan seçeneklerle ilgili tartışmalar için, 9.27-9.31 no'lu paragraflara bakınız; ayrıca yeniden yapılandırmadan kaynaklanan durumlar ile başlangıçtan beri böyle yapılandırılan durumlar arasındaki olası olgusal farklılıklar ve bu farklılıkların tarafların yeni bir anlaşmanın hükümlerini tartışırkenki gerçekçi bir şekilde sahip oldukları seçenekleri ve dolayısıyla da yeniden yapılandırmanın ve/veya yeniden yapılandırma sonrası düzenlemelerin şartlarını nasıl etkileyebileceğiyle ilgili tartışmalar için, 9.102-9.106 no'lu paragraflara bakınız.

7 "Marka" teriminin açıklaması için, 6.23 no'lu paragrafa bakınız.

uygulayarak, büyük değer taşıyan markaların geliştirilmesi yoluyla kendini rakiplerinden farklı kılmak istemektedir. Marka tarafından temsil edilen; alameti farikalar, ticari isimler ve diğer gayrimaddi varlıklar A Ülkesindeki A İşletmesine aittir ve A İşletmesi, söz konusu gayrimaddi varlıkların mülkiyeti, geliştirilmesi ve kullanılmasıyla ilgili riskleri üstlenmektedir. Dünya geneli pazarlama stratejisinin geliştirilmesi, sürdürülmesi ve uygulanması ÇUİ nin ana değer arttırıcı unsurları olup, bu faaliyetler A İşletmesinin merkezinde çalışan 125 kişi tarafından yürütülmektedir. Gayrimaddi varlıkların değeri, ürünler için yüksek bir tüketici fiyatını sağlamaktadır. A İşletmesinin merkezi, aynı zamanda grubun ilişkili işletmelerine merkezi hizmetleri (insan kaynakları yönetimi, hukuk ve vergi gibi) sağlamaktadır. Ürünler, A ile yapılmış fason imalat anlaşmaları altında ilişkili işletmeler tarafından üretilmektedir. Ürünler ilişkili işletmeler tarafından A dan satın alınarak dağıtılmaktadır. Emsallere uygun olarak fason imalatçılara ve distribütörlere tahsis edilen tazminat tutarlarından arta kalan A tarafından elde edilen kârlar, A nın gayrimaddi varlıklarının, pazarlama faaliyetlerinin ve merkezi hizmetlerinin tazmini karşılığı olarak dikkate alınmaktadır.

9.123 Daha sonra, bir yeniden yapılandırmaya gidilmiştir. A tarafından, markayı temsil eden; alameti farikaların, ticari isimlerin ve diğer gayrimaddi varlıkların yasal sahipliği, Z Ülkesinde yeni kurulan bir ilişkili 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 İşletmesinin merkez hizmet sağlayıcı olarak tazmini sonrası kalan kâr, Z İşletmesine ödenmektedir. Yeniden yapılanma öncesi ve sonrası işlemlerin çerçevesinin kesin olarak çizilmesi kapsamında şunlar belirlenmiştir:

- Z Şirketi yerel bir tröst işletmesi tarafından yönetilmektedir. İşletmenin, uygulama kapasitesine sahip ve marka tarafından temsil edilen alameti farika, ticari isim veya diğer gayrimaddi varlıkların stratejik gelişimi veya sahipliğiyle ilgili risklere ilişkin kontrol işlevlerini yürütebilecek 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 resmi olarak belirlemektedirler. Bu kararlar, A Ülkesindeki A Şirketinin merkezinde, Z Ülkesindeki toplantı yapılmadan önce hazırlanmaktadır. ÇUİ 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 gibi) aynı şekilde maliyet artı yöntemi ile tazmin edilmektedir.

- Dünya geneli pazarlama stratejisinin geliştirilmesine, sürdürülmesine ve uygulanmasına, A Şirketinin merkezindeki aynı personel tarafından devam edilmekte ve bunlar maliyet artı yöntemi ile tazmin edilmektedir.

9.124 Bu bulgulara dayanarak, A İşletmesinin yeniden yapılandırma öncesindekiyle aynı işlevleri yerine getirmeye devam ettiği ve aynı riskleri üstlendiği sonucuna varılabilir. Özellikle, A İşletmesi, gayrimadi varlıkların kullanımı riskine ilişkin yetkinliğe sahip olmaya devam etmekte ve fiilen kontrol işlevlerini yerine getirmektedir. Aynı zamanda dünya çapındaki pazarlama stratejisinin geliştirilmesi, sürdürülmesi ve uygulanması ile ilgili işlevlerin de yerine getirilmesine devam etmektedir. Z İşletmesinin kontrol işlevini yerine getirme kabiliyeti yoktur ve fiilen de gayrimaddi varlıklara ilişkin risklerinin üstlenilmesi için gerekli kontrol işlevini gerçekleştirmemektedir. Buna göre, yeniden yapılandırma sonrasında işlemin doğru olarak tanımlanmasıyla; işlemin, esasında gayrimaddi varlıkların yönetiminin merkezileştirilmesi için yapılan bir yeniden yapılandırmadan ziyade, A İşletmesi ve Z İşletmesi arasındaki bir finansman düzenlemesi olduğu sonucuna varılabilir. İşlemin tüm olgu ve koşullarını dikkate alarak, I. Bölümün D.2 Kısmındaki açıklamalar temelinde, işlemin ticari mantığının değerlendirilmesi gerekebilir.[8]

9.125 Yeniden yapılandırma öncesi işlemlerin kontrollü işlem kapsamında olmaması nedeniyle, yeniden yapılandırma öncesi ve sonrasının karşılaştırmasının yapılabileceği, örneğin, yeniden yapılandırmanın bir işletme satın alınmasını takip ettiği ve yeniden yapılandırma öncesi kontrol dışı işlemler ile yeniden yapılandırma sonrası kontrollü işlemlerin farklılıklarını hesaba katan düzeltmelerin güvenilir bir şekilde yapılabileceği vakalar da olacaktır. 9.110 no'lu paragraftaki örneğe bakınız. Söz konusu kontrol dışı işlemlerin, güvenilir emsaller sağlayıp sağlamadığı, Rehberin 3.2 no'lu paragrafı kapsamında değerlendirilmelidir.

E. Faaliyet yeri seçiminin sağladığı tasarruf

9.126 Bir ÇUİ grubu, bazı faaliyetlerini, bu faaliyetlere ilk başladığı yerden, maliyetleri (işçilik, gayrimenkul vb.) daha düşük olan bir başka yere

8 Bu husus, her ne kadar, genel vergi kaçağını önleme kuralları ve Z İşletmesinin etkin yönetim yeriyle ilgili bulunsa da.

taşıyarak, bu taşımanın olası maliyetlerinin de hesaba katılması suretiyle (mevcut faaliyetleri sonlandırmanın maliyeti, yeni yerin muhtemelen daha yüksek olan altyapı yatırım maliyetleri, yeni yer pazara uzak ise muhtemelen 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 sürülmesi durumunda, I. Bölüm Kısım D.1.5 deki tartışmalar geçerlidir.

9.127 Yeniden yapılandırmalarda, faaliyet yerinin taşınması nedeniyle önemli düzeyde tasarruf elde edildiğinde, bu tasarrufun taraflar arasında paylaşılıp paylaşılmayacağı ve paylaşılacaksa nasıl paylaşılacağı sorusu ortaya çıkmaktadır. Bu konuyla ilgili olarak, I. Bölüm Kısım D.6 daki açıklamalar geçerlidir.

9.128 Örneğin markalı elbise tasarlayan, imal eden ve bunları satan bir işletmeyi ele alalım. İmalat sürecinin basit olduğu, markanın ise oldukça ünlü olduğu ve değerli bir gayrimaddi varlığı temsil ettiği varsayımı geçerli olsun. Bu işletmenin, işçilik maliyetinin yüksek olduğu A Ülkesinde kurulduğunu, ancak işletmenin A Ülkesindeki imalat faaliyetini sonlandırıp işçilik maliyetinin önemli ölçüde daha düşük olduğu B Ülkesindeki ilişkili işletmesine bu faaliyeti taşımaya karar verdiğini varsayalım. A Ülkesindeki işletme marka üzerindeki hakların sahipliğine ve elbiseleri tasarlamaya devam edecektir. Yeniden yapılandırmanın bir parçası olarak elbiseleri, B Ülkesindeki ilişkili işletme, imalat anlaşması kapsamında imal edecektir. Anlaşma kapsamında, B Ülkesindeki ilişkili işletmenin önemli ölçüde gayrimaddi varlık sahibi olması, lisans alması veya önemli bir risk yüklenmesi söz konusu değildir. Elbiseler, B Ülkesindeki ilişkili işletme tarafından imal edildikten sonra A Ülkesindeki işletmeye satılacak ve A Ülkesindeki işletme de bunları üçüncü kişi müşterilere satacaktır. Bu yapılandırmanın, A ülkesindeki işletme ve B ülkesindeki ilişkili kişisi tarafından oluşturulan grup için önemli yerleşke kazancı sağlamaya imkân verdiğini varsayalım. Bu durumda söz konusu tasarrufun; A Ülkesindeki işletmeye mi, B Ülkesindeki ilişkili işletmeye mi veya her ikisine birden mi (böyle ise hangi oranda) atfedileceği sorusu ortaya çıkmaktadır.

9.129 Bu örnekte, yeri yeniden belirlenen faaliyet oldukça rekabetçi olup, A Ülkesindeki işletme, elbise imalatı için ilişkili işletmesini veya üçüncü kişi bir imalatçıyı kullanmak konusunda gerçekçi bir seçeneğe sahiptir. Dolayısıyla, hangi emsallere uygun koşullarda üçüncü tarafların A İşletmesi için elbiseleri üreteceğinin tespitine ilişkin emsal verilerin bulunması mümkün olmalıdır. Böyle

bir durumda emsallere uygunluk bakımından, bir fason imalatçıya imalat yerinin sağladığı tasarrufun, eğer verilecekse sadece çok az bir kısmı atfedilecektir. Diğer türlüsünü yapmak, ilişkili imalatçının ilişkisiz imalatçılardan daha farklı konumlandırılması anlamına gelecek ve bu da emsallere uygunluk ilkesine aykırı olacaktır.

9.130 Bir başka örnek olarak bu sefer de, X Ülkesindeki işletmenin ilişkisiz müşterilere önemli derecede uzmanlaşmış ve kaliteli mühendislik hizmeti verdiği durumu ele alalım. İşletme, ilişkisiz müşterilerine, aynı pazardaki benzer hizmetler için rakiplerinin uyguladığıyla benzer düzeyde saat tabanlı sabit bir ücret uygulamaktadır. Kalifiye mühendislerin X Ülkesindeki ücretlerinin oldukça yüksektir. İşletme, Y Ülkesindeki yeni bir iştirakine mühendislik işinin büyük bir bölümünü taşere etmeye başlamıştır. Y Ülkesindeki iştirak, daha düşük ücrete X Ülkesindekilerle aynı nitelikte mühendisleri istihdam etmiş ve bu şekilde işletme ve ilişkili işletmeden oluşan grup önemli ölçüde faaliyet yeri tasarrufu sağlamıştır. Müşteriler işlerini doğrudan X Ülkesindeki işletme ile yürütmeye devam etmekte olup, alt yüklenicilik anlaşmasının farkında olmaları zorunlu da değildir. X Ülkesindeki iyi bilinen işletme, bir süre için, maliyetlerinde önemli düzeyde azalma olmasına rağmen hizmetlerinin aynı saat tabanlı ücretlendirme ile devam edebilmiştir. Bununla birlikte belirli bir süre sonra, söz konusu işletme rekabet baskısı nedeniyle saatlik ücretlerini azaltmaya (X Ülkesindeki işletmenin, X Ülkesindeki kalifiye mühendislerin ücretlerini ödemesine yetmeyecek fakat bu hizmetler Y Ülkesindeki kalifiye mühendisler tarafından sağlandığında, yine de kâr bırakacak bir tutara) zorlanmıştır. Faaliyet yerinin sağladığı tasarrufların bir kısmı şirketin müşterilerine geçmiştir. Bu olayda da, müşterilere geçmemiş olan faaliyet yerinin sağladığı tasarruf kısmının, ÇUİ grubu içindeki hangi taraf veya taraflara emsallere uygun olarak atfedilmesi gerektiği sorusu ortaya çıkmaktadır: Y Ülkesindeki ilişkili işletmeye mi, X Ülkesindeki işletmeye mi veya her ikisine birden mi (eğer böyle ise, hangi oranda)?

9.131 Faaliyet yeri tasarruflarının emsallere uygun olarak hangi taraf(lar)a atfedilmesi gerektiğinin belirlenmesinde; her bir tarafın gerçekçi olarak sahip oldukları seçeneklerin yanı sıra; tarafların işlevlerinin, risklerinin ve varlıklarının dikkate alınması da önemlidir. Bu örnekte, X Ülkesindeki işletmenin sattığı mühendislik hizmet türü için yüksek talep olduğu varsayılsın. Ayrıca, Y Ülkesindeki iştirakin, düşük maliyetli bir bölgede faaliyet gösteren, gerekli kalite standardıyla bu hizmetleri sağlayabilen tek işletme olduğunu ve ayrıca Y İşletmesinin, sahip olduğu teknik know-how bilgisinin rekabeti engelleyici bir rol oynaması sayesinde rekabetçi fiyat baskılarına dayanabildiğini varsayalım. Öte yandan, X Ülkesindeki işletme, kalifiye mühendislerin ücretlerinin maliyetinin

müşterilere yüklenen saatlik ücrete kıyasla çok yüksek olması nedeniyle, bu hizmetlerin sağlanması için X Ülkesinde kalifiye mühendis çalıştırma imkânına sahip değildir. Bu husus göz önüne alındığında; X Ülkesindeki işletmenin, bu hizmet sunucusunu kullanmaktan başka çok da bir seçeneği yoktur. X İşletmesi tarafından Y İşletmesine ödenecek olan ücretin hesaplanmasında, bu hizmetleri sağlamada kullandığı herhangi bir gayrimaddi varlık dâhil olmak üzere hizmetlerinin karşılığı değere ek olarak, Y İşletmesi tarafından yaratılan faaliyet yeri tasarruflarının da dikkate alınması gerekir. Bazı durumlarda, X Ülkesindeki işletme ve onun Y Ülkesindeki iştiraki tarafından yapılan katkıların niteliği, işleme dayalı kâr bölüşüm yönteminin kullanımı için gerekli kriterleri karşılayabilir.

Ekler Listesi

- OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi Eki: Rehber uygulamalarının iş çevrelerinin de katılımıyla izlenmesine yönelik prosedürler hakkında ilkeler
- II. Bölüme Ek I: Brüt ve net kâr göstergelerinin duyarlılığı.
- II. Bölüme Ek II: Bakiye kâr bölüşüm yöntemi uygulama örneği.
- II. Bölüme Ek III: Kâr bölüşüm yöntemi uygulamasında farklı kâr ölçütlerinin gösterilmesi.
- III. Bölüm Eki: Net işletme (çalışma) sermayesi düzeltmesi örneği.
- IV. Bölüme Ek I: Yetkili makamların birbirlerine karşı güven sağlaması için örnek mutabakat zaptı.
- IV. Bölüme Ek II: Karşılıklı anlaşma usulü kapsamında peşin fiyatlandırma anlaşmalarının yürütülmesine ilişkin ilkeler (KAU PFA).
- V. Bölüme Ek I: Transfer fiyatlandırması belgelendirmesi (Ana dosya)
- V. Bölüme Ek II: Transfer fiyatlandırması belgelendirmesi (Yerel dosya)
- V. Bölüme Ek III: Transfer fiyatlandırması belgeleri (Ülke Bazlı Rapor)
- V. Bölüme Ek IV: Ülke Bazlı Rapor uygulama paketi
- VI. Bölüm Eki: Gayrimaddi varlıklara ilişkin ilkelerin gösterildiği örnekler
- VIII. Bölüm Eki: Maliyet katılım anlaşmalarına ilişkin örnekler

OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi Eki

Rehber Uygulamalarının İş Çevrelerinin de Katılımıyla İzlenmesine Yönelik Prosedürler Hakkında İlkeler

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 belirlemektedir. 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 yönergesinin 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. Çok uluslu işletmelerin 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 yönergelere 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 yönergelerini, 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 (örn. 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 (bkz. bu Ekin B.2 Kısmı) veya Rehbere eklemek üzere pratik örnekler geliştirilmesi (bkz. bu Ekin B.4 Kısmı) 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 derinlik seviyesi, konunun içeriğine bağlı olur.

3. Üçüncü düzey ise, bu Ekin 7 no'lu paragrafında bahsedilen mevcut eş denetim yönergelerine göre belirli bir ülke nezdinde 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 paradigmalarının 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 problemli alanları 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 sağlarlar. İzleme sürecine, iş çevreleri de dâhil olur (bkz. bu Ekin C Kısmı).

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 önbilgi 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 Rehbere eklenebilecek yeni maddelerin olduğu alanların belirlenmesi de ele alınabilir.

B.3 Mevzuat ve uygulamada güncellemeler

15. Genel Sekreterlik, 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, Rehbere eklenecek ilave varsayıma dayalı örneklerin geliştirilmesine paralellik arz edecektir. Örneklerle amaçlanan, yeni ilkeler 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 itibariyle, 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 problemli konuları (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 no'lu 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 Rehbere 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 no'lu paragrafında yer alan uyarıları dikkate alarak paradigma ve örnekler geliştirebilir; böylelikle sürecin belirli bir transfer fiyatlandırması vakasının çözümü için kullanıldığına ilişkin şüpheye yer bırakılmaz.

C.3 Mevzuat ve uygulamanın güncellenmesi

23. İzleme sürecindeki bu unsurun amacı, üye ülkeleri, tüm diğer ülkelerdeki gelişmeler hakkında bilgili kılmaktır. 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.

II. Bölüme Ek I

Brüt ve Net Kâr Göstergelerinin Duyarlılığı

İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanmasına ilişkin genel bilgiler için, bu Rehberin II. Bölümünün III. Kısmının, B Alt Başlığına bakınız.

Aşağıda yer alan örneklerdeki emsal fiyat düzenlemelerine ilişkin varsayımlar yalnızca bilgi amaçlıdır ve belirli sektörlerdeki gerçek vakalara ilişkin çözüm reçeteleri ve emsallere uygun düzenlemeler olarak ele alınmamalıdır. Bu örnekler, Rehberde alakalı oldukları maddelerde yer alan ilkeleri göstermekle birlikte; bu ilkeler herbir olaya, kendine özgü mahiyet ve koşulları dikkate alınarak uygulanmalıdır.

Öte yandan, işleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanmasına ilişkin aşağıda yer alan yorumlar, olayın mahiyet ve koşulları itibariyle ve özellikle işlemin karşılaştırılabilirlik analizi (işlev analizi dâhil) ve kontrol dışı emsallere ait bilgiler göz önüne alındığında böyle bir yöntemin uygulanabilecek en uygun yöntem olarak bulunduğu duruma ilişkindir.

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 uygulanırken; ürünün özelliklerinden çok, işlevsel karşılaştırılabilirliğe önem verilmektedir. Bununla birlikte işleme dayalı net kâr marjı yöntemi, aşağıda gösterildiği üzere, çeşitli faaliyet giderlerindeki değişimlerde yansıyan bazı işlevsel farklılıklara daha az duyarlı olabilmektedir.

Örnek 1: Distribütör tarafından icra edilen pazarlama fonksiyonunun kapsam ve karmaşıklık farkının etkisi

Aşağıda yer alan, örnek sadece açıklayıcı mahiyettedir. Distribütör tarafından icra edilen pazarlama fonksiyonun kapsamındaki ve karmaşıklığındaki farkın etkisinin gösterilmesi amaçlanmakta olup, transfer fiyatlandırması yönteminin veya emsallerin seçimi, distribütörün etkinliği veya emsallere uygun getiri oranı konusunda yol göstericiliği yoktur.

	1. Durum **Distribütör, sınırlı bir pazarlama fonksiyonu üstlenmektedir.**	**2. Durum** **Distribütör, daha önemli bir pazarlama fonksiyonu üstlenmektedir.**
Ürün satışları (örn. amacı itibariyle 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 oluşturulan 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 farkın, distribütör tarafından icra edilen pazarlama fonksiyonunun boyut ve karmaşıklığı arasındaki farkla ilgili olduğu varsayımı geçerlidir. (100 birimlik ek harcama ve distribütörlük fonksiyonundan kaynaklanan ilave tutar).

2. Örnek 1 çerçevesinde, şayet bir mükellef ilişkili bir üretici ile 2. durumda olduğu gibi faaliyet gösterirken üçüncü taraf "emsaller" 1. durumda olduğu şekilde faaliyet göstermekte ise ve pazarlama fonksiyonunun boyut ve karmaşıklığı arasındaki farklılık, örneğin üçüncü taraf emsallere ilişkin yeterli bilgi olmaması nedeniyle belirlenememekte ise, brüt satış kârı yöntemi uygulanırken hata riski rakamı 120 (%12 x 1.000) seviyesinde olabilirken, net kâr marjı yöntemi uygulanması halinde bu rakam 20 (%2 x 1.000) olacaktı. Bu durum göstermektedir ki olayın koşullarına ve özellikle "emsallerin" maliyet yapısındaki ve gelirlerindeki işlevsel farklılıkların etkisine bağlı olarak net kâr marjı, fonksiyonların miktar ve karmaşıklığına karşı, brüt satış kârına göre daha az duyarlı olabilir.

Örnek 2: Distribütörlerce üstlenilen risk düzeyleri arasındaki farklılığın etkisi

Aşağıda yer alan örnek sadece açıklayıcı mahiyettedir. Transfer fiyatlandırması yönteminin veya emsallerin seçimi, distribütörün etkinliği veya emsallere uygun getiri oranı konusunda yol göstermeyi değil, distribütör ve emsal işletmelerin üstlenmiş olduğu riskler arasındaki farkların etkisini göstermeyi amaçlamaktadır.

	1. Durum **Distribütör ürünlerin teknolojik eskime riskini üstlenmemektedir; zira satılmayan tüm ürünlerin üretici tarafından geri alınmasına ilişkin geri satın alma anlaşmasından yararlanmaktadır.**	**2. Durum** **Distribütör ürünlerin teknolojik eskime riskini taşımaktadır. Üretici ile yapmış olduğu sözleşmede geri satın alma maddesi bulunmamaktadır.**
Ürün satışları **(örn. amacı itibariyle her iki distribütörün de aynı miktardaki aynı ürünü, aynı fiyattan, aynı piyasada satmakta olduğu varsayılmaktadır.)**	1 000	1 000
İşlev analizine göre teknolojik eskime riski göz önüne alınarak oluşan üreticiden satın alma fiyatı	700	640 (*)
Brüt satış kârı	300 (30%)	360 (36%)
Eskiyen stoklardan kaynaklanan kayıp	0	50
Diğer giderler (genel giderler)	250	250
Net kâr	50 (5%)	60 (6%)

(*) Bu vakada işlem fiyatındaki 60 birimlik farkın, eskime riskinin üretici ve distribütör arasında paylaştırılmasından oluştuğu varsayımı geçerlidir (50 birimlik tahmin edilen ilave zarar miktarı ve distribütörün üstlendiği riskten kaynaklanan ilave tutar), başka bir ifadeyle söz konusu fark anlaşmadaki "geri satın alma" maddesi için biçilen fiyattır.

3. Örnek 2 çerçevesinde şayet kontrol edilen bir işlem 1. durumdaki gibi gerçekleştirilirken üçüncü taraf emsaller 2. durumdaki gibi faaliyet göstermekte ise ve risk düzeyleri arasındaki fark üçüncü taraf emsallere ilişkin ayrıntılı bilgilerin yetersizliği nedeniyle belirlenmemişse; bu durumda hata riski, net kâr marjı yöntemi uygulandığında 10 birim (%1 x 1000) olacak iken, bunun yerine brüt satış kârı yöntemi uygulandığında, 60 birim (%6 x 1000) olacaktır. Bu durum da göstermektedir ki, olayın koşullarına ve özellikle emsallerin maliyet yapısındaki ve gelirlerindeki risk düzeyi farklılıklarına bağlı olarak net kâr marjları, risk düzeyleri arasındaki farklılıklara karşı brüt satış kârlarından daha az duyarlıdır (akdi risk paylaşımının emsallere uygun olduğu varsayımı altında).

4. Sonuç olarak; farklı fonksiyonlar icra eden işletmeler, büyük ölçüde benzer net kâr düzeylerine sahip olsalar bile, geniş bir yelpazede yer alan brüt satış kârlarına sahip olabilirler. Örneğin sektörel uzman yorumcular, işleme dayalı net kâr marjı yönteminin; fonksiyonlar ve faaliyet giderlerinin hacim, kapsam ve karmaşıklık yönünden farklılıklarına karşı daha az duyarlı olacağını belirtmektedirler. Öte yandan işleme dayalı net kâr marjı yöntemi, kapasite kullanımı farklılıklarına karşı, maliyet artı veya yeniden satış fiyatı yönteminden daha fazla duyarlı olabilir; zira dolaylı sabit maliyetleri (örn. sabit üretim maliyetleri veya sabit dağıtım maliyetleri) kavrama seviyelerindeki farklılıklar, net kârı etkiler; ancak aşağıda gösterildiği üzere, fiyat farklılıkları olarak kendisini göstermediği sürece brüt satış kârını veya maliyetin belli bir oranı olarak belirlenen brüt marjı etkilemez.

Örnek 3: Üreticinin kapasite kullanımı farklılıklarının etkisi

Aşağıda yer alan örnek sadece açıklayıcı mahiyettedir. Transfer fiyatlandırması yönteminin veya emsallerin seçimi veya emsallere uygun getiri oranı konusunda yol göstermeyi amaçlamaz, üretici ve emsal işletmelerin kapasite kullanımları arasındaki farkların etkisini göstermek amaçlıdır.

Parasal birim olarak (p.b.)	Durum 1 Üretici, tam kapasite ile çalışmaktadır: yıllık 1.000 birim	Durum 2 Üretici atıl kapasite ile çalışmaktadır, yani tam kapasite ile çalışılsa elde edilecek miktarın % 80'i kadar üretmektedir: yıllık 800 birim
Üretilen malların satışı (örn. amacı itibariyle her bir üreticinin aynı toplam kapasiteye sahip olduğu ve aynı ürünü, aynı piyasada ve üretilen her bir ürün için aynı 1 p.b. fiyatla üretip sattığı varsayılmaktadır) (*).	1 000	800
Satılan malların maliyeti: Doğrudan maliyetler ve dolaylı üretim maliyetlerinden standart pay. (örn. amacı itibariyle her bir üreticinin her bir üretim birimi için 0,75 p.b. olan aynı değişken maliyetleri ve sabit personel maliyetleri olarak da 50 p.b. yüklendiği varsayılmaktadır.)	Değişken:750 Sabit: 50 Toplam: 800	Değişken:600 Sabit: 50 Toplam: 650
Satılan malların maliyeti üzerinden belirlenen brüt marj	200 (25%)	150 (23%)
Dolaylı maliyetler (örn. amacı itibariyle 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, şayet kontrol edilen bir işlem 1. durumdaki gibi gerçekleştirilirken üçüncü taraf karşılaştırılabilir işlemleri 2. durumdaki gibi yürütülmekte ve kapasite kullanımları arasındaki farkın üçüncü taraf emsallere ilişkin yeterli ayrıntılı bilgi olmaması nedeniyle belirlenemediği varsayılmakta ise; brüt satış kârı yöntemi uygulandığında 16 (%2 x 800) olan

hata risk düzeyi, net marj yöntemi uygulandığında 50 (%5 x 1000) olacaktır. Bu da göstermektedir ki olayın mahiyet ve koşullarına ve özellikle sabit ve değişken maliyetlerin oranı ve mükellef veya "emsallerin" atıl kapasite durumunda olup olmadığına bağlı olarak net kâr göstergeleri, kapasite kullanım farklarına karşı brüt kâr oranlarından veya brüt marjlardan daha duyarlı olabilmektedir.

II. Bölüme Ek II

Bakiye Kâr Bölüşüm Yöntemi Uygulama Örneği

Kâr bölüşüm yönteminin uygulanmasına ilişkin genel bilgiler için bu Rehberin II. Bölümünün III. Kısmının 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 alakalı oldukları maddelerde yer alan ilkeleri göstermekle birlikte; bu ilkeler herbir olaya, kendine özgü mahiyet ve koşulları dikkate alınarak uygulanmalıdır.

1. Bir elektronik ürünün başarısı, hem elektronik üretim süreçlerinin hem de temel parçasının yenilikçi teknolojik tasarımı ile bağlantılıdır. Bu temel parça, ilişkili A Şirketi tarafından tasarlanıp üretilmekte; ürün, 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 değerlendiğine ilişkin yeniden satış fiyatı yöntemiyle doğrulanmış bilgiler mevcuttur.

2. Yeterli derecede benzer emsal bulunabilseydi, A'dan B'ye aktarılan parçayı fiyatlandırmak için en uygun yöntem KFY olabilirdi. Bkz. Rehberin 2.15 no'lu paragrafı. Ancak A'dan B'ye transfer edilen parça, A Şirketinin bu piyasada sahip olduğu yenilikçi teknolojik avantajı yansıttığından, bu örnekte A'nın ürünü için emsallere uygun olarak saptayabileceği doğru fiyatı tahmin etmeye yaraması bakımından güvenilir bir emsal fiyat bulmasının mümkün (uygun işlev ve karşılaştırılabilirlik analizleri gerçekleştirildikten sonra) olmadığı ortaya çıkmaktadır. Bu üründe kullanılan gayrimaddi varlıklara atfedilen kâr unsuru göz ardı edildiğinde; A'nın üretim maliyeti üzerinden bir getiri hesaplanması, A'nın üretimine karşılık gelecek bir kâr unsuruna ilişkin yine de bir tahmin sağlayabilir. B Şirketinin üretim fonksiyonlarından kaynaklanan kârının tahmini için de, yine

gayrimaddi varlıklarına atfedilebilecek kâr unsuru göz ardı edilerek, B'nin üretim maliyetleri üzerinden, benzer bir hesaplama yapılabilir. B'nin C'ye satış fiyatı bilinmekte ve bu fiyat emsal fiyat olarak kabul edilmekte olduğundan, A ve B'nin her birinin kendi gayrimaddi varlıklarının kullanımından kaynaklanan bakiye kâr tutarı her iki şirket için toplam itibariyle belirlenebilir. Bkz. Rehberin 2.114 ve 2.127 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 değerin nasıl tahsis edileceğini gösteren durum ve şartların analizi temel alınarak bölüştürülebilir. Bkz. Rehberin 2.127 no'lu paragrafı. Her bir işletmenin Ar-Ge faaliyeti, aynı çeşit malla ilgili teknolojik tasarıma doğru yönlendirilmektedir ve bu örneğin amacı itibariyle şirketlerin Ar-Ge harcamalarının göreceli miktarı, şirketlerin katkılarının göreceli değerini güvenilir bir şekilde ölçmektedir. Bkz. Rehberin 2.126 no'lu paragrafı. Buna göre her bir şirketin ürünün teknolojik yeniliğine katkısı, bu şirketlerin göreceli Ar-Ge harcamalarına göre ölçülebilmektedir; dolayısıyla A Şirketinin Ar-Ge harcaması 15, B Şirketinin 10 ise, bakiye kâr A'ya 3/5, B'ye 2/5 oranında paylaştırılır.

4. Bazı rakamlar izleyen örneğin takibinde yardımcı olabilir:

a) A ve B'nin Kâr ve Zararı

	A		B	
Satışlar		50		100
Eksi:				
Satınalma maliyetleri		(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 üretimden elde ettiği rutin kârın belirlenmesi ve toplam bakiye kârın hesaplanması

5. Her iki ülke için de geçerli olmak üzere, yenilikçi gayrimaddi varlıkları bulunmayan üçüncü taraf karşılaştırılabilir üreticilerin üretim giderleri (satın alma maliyetleri hariç) üzerinden %10 (net kârın doğrudan ve dolaylı üretim maliyetlerine oranı) getiri elde ettiği kabul edilmektedir.[1] Bkz. Rehberin 2.127 no'lu paragrafı. A'nın üretim maliyeti 15 ve dolayısıyla maliyetler üzerinden imalat kârı 1,5'dir. B'nin söz konusu maliyeti 20 ve dolayısıyla maliyetler üzerinden hesaplanan imalat kârı 2,0'dir. Bu nedenle, 10 birimlik toplam net kârdan 3,5 birimlik toplam üretim kârı düşüldüğünde bakiye kâr 6,5 olur.

1 %10'luk bu kâr, brüt değil net kâr olduğundan, teknik olarak kati anlamda maliyet artı marja karşılık gelmemektedir. Ancak maliyet tabanı, faaliyet giderlerini kapsamadığından %10'luk bu kâr kati 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.

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 şirketlerin teknolojik açıdan gelişmiş bir ürünle sonuçlanan Ar-Ge faaliyetlerinin değerini göz önüne almamaktadır. Bu nedenle bakiye kâr, A ve B arasında, bu şirketlerin toplam Ar-Ge giderleri içindeki payları ile orantılı olarak bölüştürülebilir, nitekim bu örnek[2] çerçevesinde 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 x 15/25=3,9

B'nin payı 6,5 x10/25=2,6.

d) Kârların Yeniden Hesaplanması

7. A'nın net kârı 1,5 + 3,9 = 5,4.

B'nin net kârı 2,0 + 2,6 = 4,6. olacaktır.

Vergisel amaçlar için düzeltilen K/Z aşağıdadır:

2 Fakat bkz. Rehberin 6.27 no'lu paragrafı.

	A		B	
Satışlar		55,4		100
Eksi:				
Satınalma maliyetleri		(10)		(55,4)
Üretim maliyetleri		(15)		(20)
Brüt kâr		30,4		24,6
Eksi:				
Ar-Ge	15		10	
Faaliyet giderleri	10	(25)	10	(20)
Net kâr		**5,4**		**4,6**

Not

8. Yukarıda yer alan örnek, bakiye kâr bölüşümü mekanizmasının basit bir şekilde anlatılmasını amaçlamaktadır; emsallerin tespiti 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 ölçümlenebilmesi için bakiye kârın bölüşümünün pratikte oldukça hassas bir çalışma gerektirebileceği göz önünde bulundurulmalıdır. Ar-Ge harcamasının kullanıldığı durumlarda, yürütülen Ar-Ge türleri arasındaki farklılıkların da dikkate alınması gerekir; zira 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 ayrıca, geçmiş dönemlerde geliştirilen veya elde edilen gayrimaddi varlıklara atfedilebilecek cari kârlara yapılan katkıları yeteri kadar yansıtmayabilir.

II. Bölüme Ek III

Kâr Bölüşüm Yöntemi Uygulamasında Farklı Kâr Ölçütlerinin Gösterilmesi

Kâr bölüşüm yönteminin uygulanmasına ilişkin genel bilgiler için Rehberin II. Bölümünün III. Kısmının 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 alakalı oldukları maddelerde yer alan ilkeleri göstermekle birlikte; bunlar her olaya bunların içinde bulunulan durum ve koşullar dikkate alınarak uygulanmalıdır.

Öte yandan, kâr bölüşüm yönteminin uygulanmasına ilişkin aşağıda yer alan yorumlar, olayın mahiyet ve koşulları itibariyle ve özellikle işlemin karşılaştırılabilirlik analizi (işlev analizi dâhil) ve kontrol dışı emsallere ait bilgiler göz önüne alındığında böyle bir yöntemin uygulanabilecek en uygun yöntem olarak bulunduğu duruma ilişkindir.

1. Aşağıda, kâr bölüşüm yöntemi uygulanırken, birleşik kârların belirlenmesi için kullanılacak kâr ölçütünün seçiminin etkilerini göstermeye yönelik bazı örnekler yer almaktadır.

2. A ve B'nin iki farklı ülkede yer alan ilişkili iki işletme olduğunu farz edelim. Her iki şirket aynı aletleri üretmekte ve ortak olarak kullanabilecekleri bir gayrimaddi varlığın yaratılmasını sağlamak için harcamalar yapmaktadırlar. Bu örnek çerçevesinde, bu özgün 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 herbir tarafa atfedilebilecek katkısının değerinin cari yıl harcamalarına olduğu kadar, önceki dönem harcamalarına bağlı olduğu durumlar da olabilmektedir). A ve B'nin ürünü münhasıran üçüncü taraflara sattığını varsayalım. Bakiye kâr bölüşüm yönteminin kullanılabilecek en uygun yöntem olarak belirlendiğini, A ve B'nin üretim faaliyetlerinin satılan malın maliyetinin %10'u oranında 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 sadece 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 * 10 %) = 66	A'nın üretim işlemleri için başlangıç kârı =6
B	170 + (170 * 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
Hâlihazırda dağıtılan kâr (üretim işlemlerinin başlangıç getirisi)	23
A ve B'nin gayrimaddi varlık harcamalarına göre dağıtılacak bakiye kâr	62

A'ya ayrılan bakiye kâr:	62 * 30/70	26,57
B'ye ayrılan bakiye kâr:	62 * 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	86	94
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 * 30/70	30,43
B'ye dağıtılacak bakiye kâr:	71 * 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 faktörü 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 2 no'lu paragraftaki örnek ile aynı olduğu ve genel giderlerin dağıtılacak bakiye kârın belirlenmesinde dışarıda bırakılmadığı varsayılırsa:

7. **Adım 1:** üretim faaliyetleri için temel kârın belirlenmesi (Bu örnek için SMM + 10%)

3 no'lu paragraf ile aynıdır.

8. **Adim 2:** dağıtılacak bakiye kârın belirlenmesi

a) Gayrimaddi varlık harcamalarından sonraki faaliyet kârı olarak belirlenmesi durumunda:

4 no'lu paragraf, durum a) ile aynıdır.

b) Gayrimaddi varlık harcamalarından önceki faaliyet kârı olarak hesaplanması durumunda:

	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
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 * 30/70	56,57

B'ye ayrılacak bakiye kâr:	132 * 40/70	75,43
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, bkz. yukarıdaki durum (a).

9. Bu örnek göstermektedir ki, bakiye kârın bölüşümünde kullanılan dağıtım anahtarı dönem içinde ortaya çıkan harcamaların bir kategorisine dayandığı durumlarda; dağıtılacak bakiye kârın söz konusu harcamalardan önce belirlenmesi ve akabinde harcamaların her bir taraftan düşülmesi veya dağıtılacak bakiye kârın söz konusu harcamalardan sonra belirlenmesi bir fark

yaratmamaktadır. Bununla birlikte; bu sonuç, bölüşüm faktörünün cari yılın yanı sıra geçmiş yılların kümülatif harcamasına dayanması durumunda farklı olabilecektir (bkz. yukarıdaki 2 no'lu paragraf).

III. Bölüm Eki

Net İşletme Sermayesi Düzeltme Örneği

Karşılaştırılabilirlik düzeltmelerine ilişkin genel bilgiler için, bkz. Rehberin III. Bölümünün A.6 Kısmı.

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; söz konusu ilkeler her olaya, içinde bulunduğu durum ve koşullar dikkate alınarak uygulanmalıdır.

Bu örnek düzeltmeye ilişkin kullanılabilecek bir hesaplama yöntemini (ancak mutlaka tek olması gerekmez) açıklama amaçlı olarak sunulmuştur.

Öte yandan, aşağıda yer alan yorumlar; olayın mahiyeti ve koşulları ile özellikle de, işlemin karşılaştırılabilirlik analizi (işlev analizi dâhil) ve ilişkisiz taraflara ait erişilebilir bilgiler itibariyle uygulanabilecek en uygun yöntem olduğu ortaya çıktığından, işleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanmasına ilişkin bulunmaktadır.

Giriş

1. Bu basit örnek test edilen taraf (TestCo) ile emsal olarak alınacak taraf (CompCo) arasında net işletme sermayesi düzeyleri arasındaki farklılıkların tespiti halinde, düzeltmelerin nasıl yapılacağını göstermektedir. Karşılaştırılabilirlik düzeltmelerine yönelik genel bilgiler için, bkz. bu Rehberin 3.47-3.54 no'lu paragrafları. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi uygulanmasında net işletme sermayesi düzeltmeleri gerekli olabilir. Uygulamada söz konusu düzeltmelere, genellikle işleme dayalı net kâr marjı yönteminde rastlanmakla birlikte; maliyet artı veya yeniden satış fiyatı yöntemlerinde de tatbik edilmeleri mümkündür. İşletme sermayesi düzeltmeleri, sadece emsallerin güvenilirliği

arttırıldığında ve makul ölçüde doğru düzeltmeler yapılabildiğinde düşünülmelidir. Bu düzeltmeler, vergi idareleri tarafından otomatik yapılmamalıdır ve otomatik olarak kabul edilmeyecektir.

Net işletme sermayesi düzeltmeleri neden yapılır?

2. Rekabetçi bir ortamda paranın bir zaman değeri vardır. Bir şirket satış bedelinin ödenmesi için örneğin 60 günlük bir süre verirse; satılan malların fiyatı, peşin ödeme fiyatı artı bu fiyat üzerine 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 karşılaşacaktır. Bu nedenle rekabetçi bir ortamda fiyat, bu ödeme şartlarını yansıtacak 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 yöneltebileceği daha yüksek miktarda nakit fazlasına sahip olur. Rekabetçi bir ortamda satılan malların maliyeti, bu ödeme şartlarını yansıtacak 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 (örn. stok satın alımlarının kısmen özkaynakla finanse edilmesi halinde) veya belirli tür stokları bulundurmaktan kaynaklanan riskten 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. Burada;

- Altta yatan neden şöyle izah edilebilir: Bir 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 duyacaktır.

- Bu zaman aralığı şu şekilde hesaplanır: stokları müşterilere satmak için ihtiyaç duyulan zaman + (artı) müşterilerden paranın tahsil edilmesi 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 bulundurulan üç hesap genellikle ticari alacaklar, stoklar ve ticari borçlardır. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi uygun bir temeli esas almak suretiyle uygulanır (bkz. 2.64 no'lu paragraf). Örneğin, uygun bazın satışlar olması durumunda; 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) Net işletme sermayesi düzeyleri arasındaki farklılıkları yansıtacak şekilde sonuç düzeltilir. Aşağıda yer alan örnekte; karşılaştırılabilir tarafın sonuçları, test edilen tarafın net işletme sermayesi düzeyini yansıtacak şekilde düzeltilmektedir. Alternatif hesaplama yöntemleri, test edilen tarafın sonuçlarını karşılaştırılabilir tarafın net işletme sermayesi düzeyini yansıtacak şekilde düzeltmek veya hem test edilen tarafın hem de karşılaştırılabilir tarafın sonuçlarını "sıfır" net işletme sermayesi yansıtacak şekilde düzeltmek olarak belirtilebilir.

Net işletme sermayesi düzeltmelerinin hesaplanmasına ilişkin pratik bir örnek:

7. Aşağıda yer alan hesaplama, varsayıma dayalıdır. Sadece net işletme sermayesi düzeltmelerinin nasıl hesaplandığını göstermeyi amaçlamaktadır.

TestCo	1. Yıl	2. Yıl	3. Yıl	4. Yıl	5. Yıl
Satışlar	$179,5m	$182,5m	$187m	$195m	$198m
Faiz&Vergi öncesi kazançlar (FVÖK)	$1,5m	$1,83m	$2,43m	$2,54m	$1,78m
FVÖK / Satışlar (%)	0,8	1	1,3	1,3	0,9
Yıl Sonunda Net İşletme Sermayesi [1]					
Ticari Alacaklar (R)	$30m	$32m	$33m	$35m	$37m
Stoklar (I)	$36m	$36m	$38m	$40m	$45m
Ticari Borçlar (P)	$20m	$21m	$26m	$23m	$24m
Alacaklar(R) + Stoklar(I) -Borçlar(P)	$46m	$47m	$45m	$52m	$58m
(R+I-P) / Satışlar (%)	25,6	25,8	24,1	26,7	29,3

CompCo	1. Yıl	2. Yıl	3. Yıl	4. Yıl	5. Yıl
Satışlar	$120,4m	$121,2m	$121,8m	$126,3m	$130,2m
Faiz&Vergi öncesi kazançlar (FVÖK)	$1,59m	$3,59m	$3,15m	$4,18m	$6,44m
FVÖK / Satışlar (%)	1,32	2,96	2,59	3,31	4,95
Yıl Sonunda İşletme Sermayesi[1]					
Ticari Alacaklar (R)	$17m	$18m	$20m	$22m	$23m
Stoklar (I)	$18m	$20m	$26m	$24m	$25m
Ticari Borçlar (P)	$11m	$13m	$11m	$15m	$16m
Alacaklar(R) + Stoklar(I) - Borçlar(P)	$24m	$25m	$35m	$31m	$32m
(R+I-P) / Satışlar (%)	19,9	20,6	28,7	24,5	24,6

1 Bkz. 8 no'lu paragraftaki yorum.

İşletme Sermayesi Düzeltmesi	1. Yıl	2. Yıl	3. Yıl	4. Yıl	5. Yıl
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 sonrası FVÖK / Satışlar (%)	1,59	3,24	2,35	3,43	5,16

8. Bazı gözlemler:

- Net işletme 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.

- Net işletme 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 net işletme 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.

- Net işletme sermayesi düzeltmelerinin amacı, emsallerin güvenilirliğini artırmaktır. Bazı karşılaştırılabilir işletmelerin finansal sonuçları güvenilir bir şekilde düzeltilebilirken, bazı diğerleri için bunun yapılamadığı durumlarda; net işletme sermayesi düzeltmelerinin yapılıp yapılmaması gerektiği konusu net değildir.

IV. Bölüme Ek I

Yetkili Makamların İki Taraflı Güvenli Liman Kurmalarına İlişkin Örnek Mutabakat Zaptı

Giriş

Bu Ekte, düşük riskli dağıtım, düşük riskli üretim ve düşük riskli Ar-Ge fonksiyonları içeren olağan transfer fiyatlandırması vakalarına ilişkin olarak yetkili makamların iki taraflı güvenli liman müzakerelerinde yararlanılabilecekleri örnek mutabakat zabıtlarına yer verilmiştir. Ülkelere, vaka bazında ele alındığında oldukça çaba ve vakit gerektiren önemli transfer fiyatlandırması vaka kategorilerine yönelik kendi ihtiyaçlarına uygun hale getirerek kullanabilecekleri bir araç sunulmaktadır.

İki Taraflı Güvenli Liman Mutabakat Zaptı Yapılmasının Nedenleri

IV. Bölümün E.4 Kısmında belirtildiği üzere; tek taraflı transfer fiyatlandırması güvenli limanlarını kullanmaktan kaynaklanan potansiyel problemlerden bir tanesi, bunların çifte vergilendirme ve çift taraflı vergilendirmeme riskini arttırmalarıdır. Tek taraflı güvenli liman uygulayan bir ülkenin güven limanı, kabul edilebilir emsallere uygun kâr aralığının üst seviyesine yakın bir kârı uygulayacak şekilde icra etmesi; işlemin diğer tarafındaki anlaşma ortağının ise söz konusu kârın emsallere uygun olduğuna ilişkin iddiaya karşı çıkması durumunda bu tür riskler ortaya çıkar. Bu potansiyel sorunu alevlendirecek biçimde güvenli liman kâr aralıklarının zaman içerisinde artış eğilimi gösterdiğine ilişkin eleştiriler mevcuttur. Ayrıca, tek taraflı güvenli limanların vergi mükelleflerini emsaline uygun olandan daha fazla gelir beyan etmeye sevk edip çifte vergilendirmeye maruz bırakabildiği, bunun idari rahatlık ve basitlik için ödenen fiyat olarak ortaya çıktığı iddiası da öne sürülmektedir. Son olarak bazı zamanlar da güvenli limanlar, emsallere uygunluk ilkesi açısından öngörülen güvenli liman seviyesinden daha yüksek bir gelirin hususi durumlarına daha tutarlı olacak olan mükellefler bakımından, beklenmedik bir gelir elde etme fırsatı sunmaktadır.

Söz konusu çifte vergilendirme ve beklenmeyen gelirlere ilişkin hususların, transfer fiyatlandırması işlemlerinin en çok kullanılan bazı türlerine yönelik

güvenli limanlar ile birlikte anılması oldukça muhtemeldir. Pek tabi ki, ilişkili yerel dağıtım şirketine düşük risk temelinde tekrar satılmak üzere yapılan mal satışı, fason üretim ve sözleşmeli araştırma anlaşmaları, bu hususları meydana getirebilir. Bu nedenle, ancak istisnai birkaç ülke, transfer fiyatlandırması işlemlerinin bu somut türlerine ilişkin güvenli liman uygulaması geliştirmişlerdir.

Dağıtım marjları ve üretim kârları, bazı zamanlar, değişik coğrafyalarda ve birçok endüstride oldukça istikrarlı olabilmektedir. Dolayısıyla bu tür olaylar için makul aralıklar üzerinden karşılıklı olarak anlaşılıp sonuçları yayımlanabilse, normal uzlaşı aralıklarına ilişkin kılavuzlar, transfer fiyatlandırması denetimlerini, yetkili makamların iş yükünü ve transfer fiyatlandırması ihtilaflarını önemli ölçüde azaltmakta etkili olabilirdi.

Bu tür vakalar üzerinde, gerçekleşmiş iki taraflı mutabakat zabıtları vasıtasıyla yoğunlaşılabilir ve bunlar yetkili makamlarca yayımlanabilir. Bazı ülkeler bu kapsamdaki düzenlemeleri karşılıklı olarak uygulamaya geçirmişlerdir. Bu ülkelerin genel görüşleri; OECD Model Vergi Anlaşmasının 25(3) Maddesine dayanan anlaşma hükümlerinin yetkili makamlara, çok sayıda benzer durumdaki vergi mükellefine uygulanabilecek güvenli limanlara ilişkin çift taraflı yetkili makam anlaşmasını destekleyecek yetkiyi sağladığına ilişkindir. Madde 25(3) şu şekildedir: "Akit devletlerin yetkili makamları Anlaşmanın yorumu veya uygulamasına yönelik olarak ortaya çıkan zorlukları ve şüpheleri, karşılıklı anlaşma yoluyla çözme konusunda gayret göstereceklerdir. Anlaşmanın cevaz vermediği durumlardan kaynaklanan çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için de birbirlerine danışmaları mümkündür." Çift taraflı bir transfer fiyatlandırması güvenli limana dair yetkili makam anlaşması, esas itibariyle Anlaşmanın 9. Maddesinin yorumlanması ve uygulanmasına ilişkin zorluk veya tereddütleri çözmeye yönelik bir karşılıklı anlaşma olarak karakterize edilmelidir.

Her ne kadar gerekli ortam ve şartlar oluştuğunda hiçbir şey, ülkelerin yetkili makamlarını 25(3)'üncü madde uyarınca güvenli liman hükümlerini çok taraflılık esasına göre uygulamaya geçirmekten alıkoyamayacaksa da, yukarıda tanımlanan hususi işlem türleri sıklıkla ülkelerin iki taraflı yaklaşımı benimseyecekleri niteliktedir.

Eğer, bu tür mutabakat zabıtları oluşursa, nitelikleri uyan vergi mükellefleri, mali sonuçlarının üzerinde anlaşılan güvenli liman aralığında kalmasını sağlayabilecek ve ilgili mutabakat zaptı konusunda anlaşan her iki ülke tarafından söz konusu sonuçların kabul göreceğini garanti altına alabileceklerdir. Bu tür bir yaklaşım için sıklıkla verilen bir uygulama örneği, Meksika'da yapılan fason imalat için güvenli liman kâr aralıklarına yönelik ABD ve Meksika arasında imzalanan anlaşmadır.

Güvenli limanların geliştirilmesine yönelik iki taraflı yaklaşımın tek taraflı transfer fiyatlandırması güven limanlarına nazaran bazı avantajları vardır.

- Yetkili makam mutabakat zabıtları aracılığıyla yürütülen iki taraflı yaklaşım, güvenli limanların çifte vergilendirme veya çift taraflı vergilendirmemeye yol açmama olasılıklarını artırır.

- Çift taraflı güvenli limanlar, belli bir pazarın ekonomisine ve koşullarına uygun olarak yapılandırılabilir ve böylelikle emsallere uygunluk ilkesiyle uyumlu olabilirler.

- Çift taraflı güvenli limanlar, benzer vergi oranlarına sahip ülkeler tarafından seçici bir şekilde yürürlüğe sokulabilir; böylece güvenli liman hükümlerinin bizzat transfer fiyatlandırması manipülasyonu yaratması ihtimali en aza indirilebilir ve güvenli liman uygulamasının, transfer fiyatlandırması riskinin en az olduğu durumlarla sınırlandırılması mümkün olabilir.

- Ülkeler vergi gelirleri üzerindeki, güvenli limanlar nedeniyle oluşabilecek baskıyı sınırlandırmak istiyorlarsa; başlangıç olarak güvenli limanları, küçük ölçekli vergi mükellefleri ve/veya küçük ölçekli işlemlerle sınırlı tutabilirler.

- Yetkili makam mutabakat zaptı kapsamında uygulamaya geçirilen güvenli limanlar, yetkili makam anlaşmaları ile zaman zaman gözden geçirilip değiştirilebilirler, böylece güvenli liman hükümlerinin güncel kalması ve ekonomideki gelişmeleri yansıtması sağlanır.

- Ciddi kaynak sıkıntısı olan gelişmekte olan ülkeler için, anlaşma ortağı bir dizi ülkeyle gerçekleştirilen çift taraflı mutabakat zabıtları, mükellefleri uyuma zorlama bakımından fazla bir çaba gerektirmeksizin alışılagelmiş transfer fiyatlandırması kalıplarında yerel vergi matrahını koruyucu bir araç görevini üstlenirler.

Aşağıdakiler, mutabakat zabıtlarının görüşülmesi ve sonuçlandırılması açısından önemli olabilecek faktörlerdir.

1) Nitelikleri uyan işletmelerin tanımı ve bunlar tarafından yerine getirilecek kriterler. Bunlar aşağıdaki hususları kapsayabilir:

a) Güvenli liman uygulamasının bir koşulu olarak yerine getirilmesi gereken (veya izin verilemeyecek) işlevler,

b) Güvenli liman uygulamasının bir koşulu olarak katılımcı işletmeler tarafından üstlenilen riskler,

c) Güvenli liman uygulamasının bir koşulu olarak katılımcı işletmeler tarafından kullanılmasına izin verilen varlık havuzu,

d) Güvenli liman hükümlerinin dışında bırakılan kurumlara ilişkin tanımlama (ölçek, endüstri, vs. itibariyle).

2) Mutabakat zabıtlarının kapsadığı niteliklere uyan işlemlere ilişkin tanımlama.

3) Teste tabi tarafın tazminine ilişkin emsallere uygun aralığın tanımı.

4) Mutabakat zaptına tabi yıllar.

5) Mutabakat zaptının, her iki tarafın vergi idareleri açısından bağlayıcı olduğuna ilişkin bildirim.

6) Mutabakat zaptı için raporlama ve gözetim usulleri.

7) Katılımcı işletmeler tarafından muhafaza edilecek belge ve bilgiler.

8) Uyuşmazlıkların çözümü için bir çözüm mekanizması.

Aşağıda, şu üç işlem tipi için örnek mutabakat zabıtları yer almaktadır: i)Düşük riskli üretim hizmetlerinin ifası ii) Düşük riskli dağıtım hizmetlerinin ifası iii) Düşük riskli sözleşmeli Ar-Ge hizmetlerinin ifası

Düşük Riskli Üretim Hizmetlerine İlişkin Örnek Mutabakat Zaptı

Giriş

1. [A Devleti] ve [B Devleti] yetkili makamları, [A Devleti]nde mukim Nitelikli İşletme tarafından [B Devleti]nde mukim ilişkili işletmesi adına ve [B Devleti]nde mukim Nitelikli İşletme tarafından [A Devleti]nde mukim ilişkili işletmesi adına düşük riskli üretim hizmetlerine ilişkin emsallere uygun ücretlendirmeye ilişkin işbu muhtıradaki şartlar dâhilinde bir mutabakata varmışlardır. Bu mutabakat zaptının amacı [A Devleti] ve [B Devleti]nde transfer fiyatlandırması bakımından uyulması gereken hususi kurallar ihdas etmek suretiyle Nitelikli İşletmelere yasal öngörülebilirlik sağlamak ve çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmaktır.

2. Bu mutabakat zaptı, [A Devleti] ile [B Devleti] arasındaki Vergi Anlaşmasının (Anlaşma) 25. Maddesinin verdiği yetkiye dayanarak yürürlüğe girmiştir. İşbu muhtırada belirtilen durumlarda, Anlaşmanın 9. Maddesinin prensipleri uygulanır. Nitelikli işletmelerin [20..] ila [20..] takvim yıllarında sona eren mali dönemlerine uygulanır. Bu süre, taraf devletlerden birinin diğerine 31 Aralık [20..] veya daha önce mutabakat zaptını sonlandırmak istediğine ilişkin bildirim yapmaması durumunda 5 yıl daha uzayacaktır. Mutabakat zaptının sona ermesi, mutabakat zaptının uygulanmasının tamamlandığı takvim yılının son gününden sonraki bir tarihte Nitelikli İşletmenin sona eren hesap dönemleri için, geçerli etkiye sahip olacaktır.

3. Bu mutabakat zaptının amaçları bakımından işletme, Anlaşmanın 3. Maddesinin 1. paragrafında tanımlanan işletme anlamına gelir.

Nitelikli İşletme

4. Bu mutabakat zaptının amaçları bakımından, Nitelikli İşletmenin bu paragrafta açıklanan özelliklerin her birini taşıması gerekmektedir.

(a) Nitelikli işletme, Anlaşmanın amaçları açısından bir Akit Devlette mukim olmalı ve ticari faaliyetlerini ağırlıklı olarak o Devlette yürütmelidir.

(b) Nitelikli işletmenin ana faaliyet konusu ya diğer Akit Devlette mukim olan ilişkili bir işletme (Anlaşmanın 9. Maddesindeki anlamı itibariyle) adına mukim olduğu ülkede üretim hizmetlerini yerine getirmek ya da alternatif

olarak ilişkili işletmesine satmak üzere ürünlerin üretimini yapmak olmalıdır.

c) Nitelikli İşletme ilgili hesap döneminin başlangıcından önce ilişkili işletme ile; Nitelikli İşletmenin üretim hizmetleriyle bağlantılı temel riskleri ilişkili işletmenin üstlendiği ve Nitelikli İşletmeye yerine getirdiği üretim hizmetleri için bu mutabakat zaptı ile uyumlu ölçülerde ödeme yapmayı kabul ettiği yazılı bir anlaşma yapmış olmalıdır.

d) Nitelikli İşletmenin yıllık araştırma, geliştirme ve ürün mühendislik harcamaları toplamı net satış hasılatının yüzde [..]'den daha az olacaktır.

e) Nitelikli İşletme ürettiği ürünler ile ilgili reklam, pazarlama ve dağıtım işlevleri, kredi ve tahsilat işlevleri veya garanti yönetimi işleri ile iştigal etmeyecektir.

f) Nitelikli İşletme, mamuller fabrikadan çıktıktan sonra, bu ürünler üzerinde hak sahibi olmayacak, söz konusu mamullere ilişkin ulaştırma veya navlun masraflarını üstlenmeyecek ve taşıma esnasında mamullerde meydana gelecek kayıp veya hasara ilişkin herhangi bir riski üstlenmeyecektir.

g) Nitelikli İşletme, üretim hizmetleri ile doğrudan bağlantılı olanlar hariç idari, hukuki, muhasebe veya personel yönetimi işlevlerini yerine getirmeyecektir.

h) İlgili mali yıla ilişkin üçer aylık hesap dönemlerinin son günleri itibariyle tutulan varlıkların ortalamasına göre hesaplanmak suretiyle, Nitelikli İşletmenin varlıklarının en az yüzde [..] 'si fabrika ve teçhizatı, hammadde stoku ve yarı mamul stoğundan oluşacaktır.

i) Yukarıdaki h paragrafında açıklanan usule göre ortalama varlıklara göre hesaplanmak suretiyle Nitelikli İşletmenin mamul stoku, net satışlarının yüzde [..]'sini aşmayacaktır.

5. Nitelikli İşletmenin:

(a) Ana faaliyet konusu şu sektörlerde olamaz: [..]

(b) Yıllık net satışları [..]'ı aşamaz.

(c) Toplam varlıkları [..]'ı aşamaz.

(d) Net gelirlerinin yüzde [..]'sinden fazlasını Nitelikli İşlemler dışındaki işlemlerden elde edemez.

(e) [A Devleti] veya [B Devleti]nde, son [..] yıl içerisinde, [..]'yi aşan tutarda düzeltmelere neden olan bir transfer fiyatlandırması denetimi geçirmemiş olması gerekir..

Nitelikli İşlemler

6. Bu mutabakat zaptının amaçlarına uygun olarak Nitelikli İşlem, her bir vaka itibariyle diğer işlemlere veya taraflara müdahil olmaksızın şunlardan oluşur: i) Diğer akit devlette mukim olan ilişkili işletme adına Nitelikli İşletme tarafından yerine getirilen üretim hizmetleri ve /veya ii) Diğer akit devlette mukim olan ilişkili işletmeye, Nitelikli İşletme tarafından üretilen ürünlerin satışı.

Nitelikli İşletmenin Vergi Matrahının Tespiti

7. Nitelikli işletmenin bu mutabakat zaptının hükümlerini uygulamayı seçmesi durumunda;

a) Nitelikli işletmenin, nitelikli işlemlere ilişkin hammadde ve yarı mamul stoğu üzerinde hak sahibi olması durumunda, Nitelikli İşletmenin mali dönemdeki nitelikli işlemlerine ilişkin vergi öncesi net kârı, net faiz gideri, kambiyo kârı ve zararı ile tek seferlik maliyetler hariç olmak üzere Nitelikli İşletmenin toplam maliyetlerinin yüzde [.. ila ..] aralığında/ yüzde [..]'sine eşit olacaktır.

b) İlişkili işletmenin Nitelikli İşlemlere ilişkin hammadde ve yarı mamuller üzerinde hak sahibi olması durumunda, Nitelikli İşletmenin Nitelikli İşlemlere ilişkin hesap dönemindeki vergi öncesi net kârı; net faiz gideri, kambiyo kârı veya zararı ve tek seferlik maliyetler hariç olmak üzere Nitelikli İşletmenin toplam maliyetlerinin yüzde [.. ila ..] aralığında/ yüzde [..]'sine eşit olacaktır.

c) Bu mutabakat zaptında kullanılan muhasebe terimleri Nitelikli İşletmenin mukim olduğu ülkede geçerli olan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre belirlenecektir.

8. [A Devleti] ve [B Devleti], bu mutabakat zaptına göre hesaplanan Nitelikli İşlemlere ilişkin ücretlendirmenin söz konusu ülkenin transfer fiyatlandırması kurallarının öngördüğü emsallere uygunluk seviyesinde olacağı ve Anlaşmanın 9. Maddesindeki hükümlere uygun olacağı hususunda anlaşmışlardır.

Sabit İşyeri

9. [A Devleti] ve [B Devleti]nin yetkili makamları, nitelikli işlemin tarafı olan ilişkili işletmenin, Nitelikli İşletmenin ilişkili işletme adına ifa ettiği düşük riskli üretim hizmetlerinden ötürü veya ilişkili işletmenin Nitelikli İşletmenin mukimliğinin bulunduğu ülkede Nitelikli İşletme tarafından üretilen ürünler üzerinde hak sahibi olmasından ötürü, Nitelikli İşletmenin mukim olduğu ülkede bir sabit işyerine sahip olmayacağı konusunda anlaşmışlardır.

Seçim ve Raporlama Yükümlülükleri

10. Nitelikli işletme ve ilişkili işletme, nitelikli işlemleri kapsayan bir bildirimi [..]'dan daha geç olmamak üzere, [A Devleti]nin [..]'si ile [B Devleti]nin [..]'sine hazırlayıp iletmek suretiyle bu mutabakat zaptının hükümlerini tutarlı bir biçimde [A Devleti] ve [B Devleti]nde uygulamayı seçebilirler.

11. Bildirim şunları içermektedir:

- Vergi mükelleflerinin [cari yılda] [cari yıldan başlayan (..) senelik dönemde] bu mutabakat zaptını uygulayacağına ve bu muhtıraya bağlı kalma niyetlerine dair beyan,

- Bu anlaşmaya uygun olarak nitelikli işlemlerin gelir ve harcamalarının tutarlı olarak [A Devleti] ve [B Devleti]nde rapor edileceğine ilişkin beyan,

- Nitelikli İşlemlere ilişkin açıklayıcı tanım,

- Nitelikli İşlemin tarafı olan her bir ilişkili işletmeye ilişkin tanımlama,

- İlgili hesap dönemine ilişkin Nitelikli İşletmenin denetimden geçmiş mali tabloları ve Nitelikli İşletmenin nitelikli işletme statüsünde olduğunu göstermek üzere yeterli miktarda ek mali ve muhasebe bilgisi,

- Nitelikli İşletmenin Nitelikli İşlemlerden kaynaklanan gelirinin bu mutabakat zaptındaki ilkeler uygulanmak suretiyle bulunan detaylı hesaplaması,

- Nitelikli İşletmenin, mukim olduğu ülkenin vergi makamlarının işletmenin niteliklerinin bu mutabakat zaptı uyarınca muamele görmeye uygun olduğunun doğrulanması için gerekli gördüğü bilgilere ilişkin taleplerinin 60 gün içerisinde yanıtlanacağına ilişkin beyanı

12. Bu mutabakat zaptının seçimi ve raporlama yükümlülüklerinin yerine getirilmesi ve bu hükümlere göre hesaplanan gelirin ilgili döneme ilişkin

süresindeki beyanı, Nitelikli İşletme ile ilgili ilişkili işletmesinin nitelikli işlemlerine ilişkin [A Devleti] ve [B Devleti]ndeki aksi halde tabi olacakları belgelendirme yükümlülüklerini ortadan kaldırır.

13. Nitelikli işletme ile ilişkili işletme nitelikli işlemlerinin bu mutabakat zaptına göre muamele görmesini seçmezlerse, bu mutabakat zaptı yürürlükte değilmiş gibi [A Devleti] ve [B Devleti]nin transfer fiyatlandırması ve raporlama kurallarına tabi olacaklardır.

14. Bu mutabakat zaptının uygulamasına ilişkin ortaya çıkan tüm uyuşmazlıklar, karşılıklı anlaşma yoluyla çözülmeleri için [A Devleti] ve [B Devleti]nin yetkili makamlarına sevk edilirler.

15. [A Devleti] ve [B Devleti]nin yetkili makamları, bu muhtırayı uygulamak için gerekli olduğunda Anlaşmanın 26. Maddesine göre bilgi değişiminde bulunabilirler.

Muhtıranın Sona Ermesi

16. Gerek [A Devleti] gerekse de [B Devleti]nin yetkili makamları diğer akit devletin yetkili makamına yazılı olarak bildirmek ve söz konusu bildiriyi yayımlamak suretiyle bu mutabakat zaptını sonlandırabilirler. Bu sonlandırma, Nitelikli İşletmelerin sonlandırmaya ilişkin bildirimin tebliğ edilip yayımlandığı takvim yılının son gününden sonra başlayan hesap dönemlerinde hüküm ifade edecektir.

Düşük Riskli Dağıtım Hizmetlerine İlişkin Örnek Mutabakat Zaptı

Giriş

17. [A Devleti] ve [B Devleti]nin yetkili makamları, [A Devleti]nde mukim gerekli nitelikleri haiz işletme (Nitelikli İşletme) tarafından [B Devleti]nde mukim ilişkili işletmesi adına ve [B Devleti]nde mukim Nitelikli İşletme tarafından [A Devleti]nde mukim ilişkili işletmesi adına düşük riskli dağıtım hizmetlerine ilişkin emsallere uygun ücretlendirmeye ilişkin işbu zabıttaki şartlar dâhilinde bir mutabakata varmışlardır. Bu mutabakat zaptının amacı, [A Devleti] ve [B Devleti]nde transfer fiyatlandırması bakımından uyulması gereken hususi kurallar ihdas etmek suretiyle Nitelikli İşletmelere yasal öngörülebilirlik sağlamak ve çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmaktır.

18. Bu mutabakat zaptı, [A Devleti] ile [B Devleti] arasındaki Vergi Anlaşmasının (Anlaşma) 25. Maddesinin verdiği yetkiye dayanarak yürürlüğe girmiştir. İşbu muhtırada belirtilen durumlarda, Anlaşmanın 9. Maddesinin prensipleri uygulanır. Nitelikli işletmelerin [20..] ila [20..] takvim yıllarında sona eren mali dönemlerine uygulanır. Bu süre, taraf devletlerden birinin diğerine 31 Aralık [20..] veya daha önce mutabakat zaptını sonlandırmak istediğine ilişkin bildirim yapmaması durumunda 5 yıl daha uzayacaktır. Mutabakat zaptının sona ermesi, mutabakat zaptının uygulanmasının tamamlandığı takvim yılının son gününden sonraki bir tarihte Nitelikli İşletmenin sona eren hesap dönemleri için, geçerli etkiye sahip olacaktır.

19. Bu mutabakat zaptının amaçları bakımından "işletme", Anlaşmanın 3. Maddesinin 1. paragrafında tanımlanan işletme anlamına gelir.

Nitelikli İşletme

20. Bu mutabakat zaptının amaçları bakımından, Nitelikli İşletme bu paragrafta açıklanan özelliklerin her birini taşıması gerekmektedir.

a) Nitelikli İşletme, Anlaşmanın amaçları açısından Akit Devlette mukim olmalı ve ağırlıklı olarak ticari faaliyetlerini o Devlette yürütmelidir.

b) Nitelikli İşletmenin ana faaliyet konusu ya diğer akit devlette mukim olan(Anlaşmanın 9. Maddesindeki anlamı itibariyle) ilişkili bir işletme adına mukim olduğu ülkede pazarlama ve dağıtım hizmetlerini yerine getirmek ya da alternatif olarak mukim olduğu ülkedeki ilişkisiz müşterilerine satmak üzere diğer akit devlette mukim ilişkili işletmesinden ürün satın alması olmalıdır.

c) Nitelikli İşletme ilgili hesap döneminin başlangıcından önce ilişkili işletme ile; Nitelikli İşletmenin pazarlama ve dağıtım hizmetleriyle bağlantılı temel riskleri ilişkili işletmenin üstlendiği ve Nitelikli İşletmeye yerine getirdiği pazarlama ve dağıtım hizmetleri için bu mutabakat zaptı ile uyumlu ölçülerde ödeme yapmayı kabul ettiği yazılı bir anlaşma yapmış olmalıdır.

d) Nitelikli İşletmenin yıllık araştırma, geliştirme ve ürün mühendislik harcamaları toplamı, net satış hasılatının yüzde [..]'den daha az olacaktır.

e) Nitelikli İşletme pazarlama ve dağıtımını yaptığı ürünler ile ilgili üretim ve montaj işleri ile iştigal etmeyecektir.

f) Nitelikli İşletmenin toplam pazarlama ve reklam harcaması net satışlarının yüzde […]'sını geçmeyecektir.

g) Nitelikli İşletme, pazarlama ve dağıtım hizmetleri ile doğrudan bağlantılı olanlar hariç idari, hukuki, muhasebe veya personel yönetimi işlevlerini yerine getirmeyecektir.

h) Nitelikli İşletmenin ilgili hesap döneminin üçer aylık dönemlerinin son günü itibariyle tutulan ortalama stoğuna göre hesaplanmak suretiyle mamul stoğu nitelikli işletmenin net satışlarının yüzde […]'sını geçmeyecektir.

21. Nitelikli İşletmenin:

(a) Ana faaliyet konusu şu sektörlerde olamaz: [..]
(b) Yıllık net satışları [..]'ı aşamaz.
(c) Toplam varlıkları [..]'ı aşamaz.
(d) Net gelirlerinin yüzde [..]'sinden fazlasını nitelikli işlemler dışındaki işlemlerden elde edemez.
(e) [A Devleti] veya [B Devleti]nde, son [..] yıl içerisinde, [..]'yi aşan tutarda düzeltmelere neden olan bir transfer fiyatlandırması denetimi geçirmemiş olması gerekir.

Nitelikli İşlemler

22. Bu mutabakat zaptının amaçlarına uygun olarak Nitelikli İşlem, her bir vaka itibariyle diğer işlemlere veya taraflara müdahil olmaksızın şunlardan oluşur: i) Diğer akit devlette mukim olan ilişkili işletme adına Nitelikli İşletme tarafından yerine getirilen pazarlama ve dağıtım hizmetleri ve /veya ii) Diğer akit devlette mukim olan ilişkili işletmeden satın alınan ürünlerin Nitelikli İşletme tarafından ilişkisiz müşterilere satışı.

Nitelikli İşletmenin Vergi Matrahının Tespiti

23. Nitelikli İşletmenin bu mutabakat zaptının hükümlerini uygulamayı seçmesi durumunda;

a. Nitelikli İşletmenin hesap dönemindeki nitelikli işlemlerine ilişkin vergi öncesi net kârı net satışlarının yüzde [.. ila ..] aralığında / yüzde [...]' eşit olacaktır.
b. Bu mutabakat zaptında kullanılan muhasebe terimleri Nitelikli İşletmenin mukim olduğu ülkede geçerli olan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre belirlenecektir.

24. [A Devleti] ve [B Devleti], bu mutabakat zaptına göre hesaplanan nitelikli işlemlere ilişkin ücretlendirmenin söz konusu ülkenin transfer fiyatlandırması kurallarının öngördüğü emsallere uygunluk seviyesinde olacağı ve Anlaşmanın 9. Maddesindeki hükümlere uygun olacağı hususunda anlaşmışlardır.

Sabit İşyeri

25. [A Devleti] ve [B Devleti]nin yetkili makamları, Nitelikli İşlemin tarafı olan ilişkili işletmenin, Nitelikli İşletmenin ilişkili işletme adına ifa ettiği düşük riskli pazarlama ve dağıtım hizmetlerinden ötürü veya Nitelikli İşletmenin Nitelikli İşlemlere ilişkin ilişkili işletmeden ilişkisiz müşterilere tekrar satmak üzere ürün satın almasından ötürü, Nitelikli İşletmenin mukim olduğu ülkede bir sabit işyerine sahip olmayacağı konusunda anlaşmışlardır.

Seçim ve Raporlama Yükümlülükleri

26. Nitelikli İşletme ve ilişkili işletme, Nitelikli İşlemleri kapsayan bir bildirimi [..]'dan daha geç olmamak üzere, [A Devleti]nin [..]'si ile [B Devleti]nin [..]'sine hazırlayıp iletmek suretiyle bu mutabakat zaptının hükümlerini tutarlı bir biçimde [A Devleti] ve [B Devleti]nde uygulamayı seçebilirler.

27. Bildirim şunları içermelidir:

- Vergi mükelleflerinin [cari yılda] [cari yıldan başlayan (..) senelik dönemde] bu mutabakat zaptını uygulayacağına ve bu muhtıraya bağlı kalma niyetlerine dair beyan,
- Bu anlaşmaya uygun olarak Nitelikli İşlemlerin gelir ve harcamalarının tutarlı olarak [A Devleti] ve [B Devleti]nde rapor edileceğine ilişkin beyan,
- Nitelikli İşlemlere ilişkin açıklayıcı tanım,
- Nitelikli İşlemin tarafı olan her bir ilişkili işletmeye ilişkin tanımlama,

- İlgili hesap dönemine ilişkin Nitelikli İşletmenin denetimden geçmiş mali tabloları ve Nitelikli İşletmenin nitelikli işletme statüsünde olduğunu göstermek üzere yeterli miktarda ek mali bilgi ve muhasebe bilgisi,

- Nitelikli İşletmenin, Nitelikli İşlemlerden kaynaklanan gelirinin bu mutabakat zaptındaki ilkeler uygulanmak suretiyle bulunan detaylı hesaplaması,

- Nitelikli İşletmenin, mukim olduğu ülkenin vergi makamlarının işletmenin niteliklerinin bu mutabakat zaptı uyarınca muamele görmeye uygun olduğunun doğrulanması için gerekli gördüğü bilgilere ilişkin taleplerinin 60 gün içerisinde yanıtlanacağına ilişkin beyanı.

28. Bu mutabakat zaptının seçimi ve raporlama yükümlülüklerinin yerine getirilmesi ve bu hükümlere göre hesaplanan gelirin ilgili döneme ilişkin süresindeki beyanı, Nitelikli İşletme ile ilgili ilişkili işletmesinin Nitelikli İşlemlerine ilişkin [A Devleti] ve [B Devleti]ndeki aksi halde tabi olacakları belgelendirme yükümlülüklerini ortadan kaldırır.

29. Nitelikli İşletme ile ilişkili işletme Nitelikli İşlemlerinin bu mutabakat zaptına göre muamele görmesini seçmezlerse, bu mutabakat zaptı yürürlükte değilmiş gibi [A Devleti] ve [B Devleti]nin transfer fiyatlandırması ve raporlama kurallarına tabi olacaklardır.

30. Bu mutabakat zaptının uygulamasına ilişkin ortaya çıkan tüm uyuşmazlıklar, karşılıklı anlaşma yoluyla çözülmeleri için [A Devleti] ve [B Devleti]nin yetkili makamlarına sevk edilirler.

31. [A Devleti] ve [B Devleti]nin yetkili makamları, bu muhtırayı uygulamak için gerekli olduğunda Anlaşmanın 26. Maddesine göre bilgi değişiminde bulunabilirler.

Muhtıranın Sona Ermesi

32. Gerek [A Devleti] gerekse de [B Devleti]nin yetkili makamları diğer akit devletin yetkili makamına yazılı olarak bildirmek ve söz konusu bildiriyi yayımlamak suretiyle bu mutabakat zaptını sonlandırabilirler. Bu sonlandırma, Nitelikli İşletmelerin sonlandırmaya ilişkin bildirimin tebliğ edilip yayımlandığı takvim yılının son gününden sonra başlayan hesap dönemlerinde hüküm ifade edecektir.

Düşük Riskli Araştırma ve Geliştirme Hizmetlerine İlişkin Örnek Mutabakat Zaptı

Giriş

33. [A Devleti] ve [B Devleti]nin yetkili makamları, [A Devleti]nde mukim gerekli nitelikleri haiz işletme (Nitelikli İşletme) tarafından [B Devleti]nde mukim ilişkili işletmesi adına ve [B Devleti]nde mukim Nitelikli İşletme tarafından [A Devleti]nde mukim ilişkili işletmesi adına düşük riskli araştırma ve geliştirme hizmetlerine ilişkin emsallere uygun ücretlendirmeye ilişkin işbu muhtıradaki şartlar dâhilinde bir mutabakata varmışlardır. Bu mutabakat zaptının amacı [A Devleti] ve [B Devleti]nde transfer fiyatlandırması bakımından uyulması gereken hususi kurallar ihdas etmek suretiyle Nitelikli İşletmelere yasal öngörülebilirlik sağlamak ve çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmaktır.

34. Bu mutabakat zaptı, [A Devleti] ile [B Devleti] arasındaki Vergi Anlaşmasının (Anlaşma) 25. Maddesinin verdiği yetkiye dayanarak yürürlüğe girmiştir. İşbu muhtırada belirtilen durumlarda, Anlaşmanın 9. Maddesinin prensipleri uygulanır. Nitelikli İşletmelerin [20..] ila [20..] takvim yıllarında sona eren mali dönemlerine uygulanır. Bu süre, taraf devlerden birinin diğerine 31 Aralık [20..] veya daha önce mutabakat zaptını sonlandırmak istediğine ilişkin bildirim yapmaması durumunda 5 yıl daha uzayacaktır. Mutabakat zaptının sona ermesi, mutabakat zaptının uygulanmasının tamamlandığı takvim yılının son gününden sonraki bir tarihte Nitelikli İşletmenin sona eren hesap dönemleri için, geçerli etkiye sahip olacaktır.

35. Bu mutabakat zaptının amaçları bakımından işletme, Anlaşmanın 3. Maddesinin 1. paragrafında tanımlanan işletme anlamına gelir.

Nitelikli İşletme

36. Bu mutabakat zaptının amaçları bakımından, Nitelikli İşletme bu paragrafta açıklanan özelliklerin her birini taşıması gerekmektedir.

(a) Nitelikli İşletme, Anlaşmanın amaçları açısından akit Devlette mukim olmalı ve ağırlıklı olarak ticari faaliyetlerini o Devlette yürütmelidir.

(b) Nitelikli İşletmenin ana faaliyet konusu diğer akit devlette mukim olan ilişkili bir işletme (Anlaşmanın 9. Maddesindeki anlamı itibariyle) adına mukim olduğu ülkede araştırma ve geliştirme hizmetleri olmalıdır.

(c) Nitelikli İşletme, ilgili hesap döneminin başlangıcından önce ilişkili işletme ile; (i) İlişkili işletmenin, araştırma ve geliştirmenin başarısız olma

riski dâhil olmak üzere araştırma ve geliştirme hizmetleri ile ilgili ana riskleri üstlendiği, (ii) Nitelikli İşletmenin gerçekleştirdiği araştırma ve geliştirme hizmetleri neticesinde geliştirilen gayrimaddi varlıklara ilişkin tüm menfaatlerin ilişkili işletmeye ait olacağını kabul ettiği, (iii) İlişkili işletme, Nitelikli İşletmeye yaptığı araştırma ve geliştirme hizmetleri için bu mutabakat zaptı ile uyumlu ölçülerde ödeme yapmayı kabul ettiği yazılı bir anlaşma yapmış olmalıdır.

(d) Nitelikli İşletme üretim ve montaj işlevleri, reklam, pazarlama ve dağıtım işlevleri, kredi ve tahsilat işlevleri ve garanti yönetim işlevleri icra etmeyecektir.

(e) Nitelikli İşletme araştırma ve geliştirme hizmetlerinin icrası sırasında, ilişkili işletme tarafından izin verilenler hariç patent, know-how, ticaret sırları veya diğer gayrimaddi varlıklardan faydalanmayacaktır.

(f) Nitelikli İşletme, araştırma ve geliştirme hizmetlerinin ifası ile doğrudan bağlantılı olanlar hariç idari, hukuki, muhasebe veya personel yönetimi işlevleri icra etmeyecektir.

(g) Nitelikli İşletmenin yürüttüğü araştırma ve geliştirme programı, ilişkili işletme tarafından tasarlanacak, yönetilecek ve kontrol edilecektir.

37. Nitelikli işletmenin:

(a) Ana faaliyet konusu şu sektörlerde olamaz: [..]
(b) Yıllık net satışları [..]'ı aşamaz.
(c) Toplam varlıkları [..]'ı aşamaz.
(d) Net gelirlerinin yüzde [..]'sinden fazlasını Nitelikli İşlemler dışındaki işlemlerden elde edemez.
(e) [A Devleti] veya [B Devleti]nde, son [..] yıl içerisinde, [..]'yi aşan tutarda düzeltmelere neden olan bir transfer fiyatlandırması denetimi geçirmemiş olması gerekir.

Nitelikli İşlemler

38. Bu mutabakat zaptının amaçlarına uygun olarak Nitelikli İşlem, Nitelikli İşletme tarafından diğer akit devlette mukim ilişkili işletme adına, diğer işlem veya taraflara müdahil olmaksızın araştırma ve geliştirme hizmetlerinin ifasıdır.

Nitelikli İşletmenin Vergi Matrahının Tespiti

39. Nitelikli İşletmenin bu mutabakat zaptının hükümlerini uygulamayı seçmesi durumunda;

(a) Nitelikli İşletmenin Nitelikli İşlemlere ilişkin vergi öncesi net kârı, net faiz gideri, kambiyo kârı veya zararı ve tek seferlik giderler hariç olmak üzere Nitelikli İşletmenin araştırma ve geliştirme hizmetlerinin ifası sırasında oluşan toplam maliyetlerinin yüzde [.. ila ..] aralığında/ yüzde [..]'sine eşit olacaktır.

(b) Bu mutabakat zaptında kullanılan muhasebe terimleri Nitelikli İşletmenin mukim olduğu ülkede geçerli olan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre belirlenecektir.

40. [A Devleti] ve [B Devleti], bu mutabakat zaptına göre hesaplanan Nitelikli İşlemlere ilişkin ücretlendirmenin söz konusu ülkenin transfer fiyatlandırması kurallarının öngördüğü emsallere uygunluk seviyesinde olacağı ve Anlaşmanın 9. Maddesindeki hükümlere uygun olacağı hususunda anlaşmışlardır.

Sabit İşyeri

41. [A Devleti] ve [B Devleti]nin yetkili makamları, Nitelikli İşlemin tarafı olan ilişkili işletmenin, Nitelikli İşletmenin ilişkili işletme adına ifa ettiği düşük riskli araştırma ve geliştirme hizmetlerinden ötürü, Nitelikli İşletmenin mukim olduğu ülkede bir sabit işyerine sahip olmayacağı konusunda anlaşmışlardır.

Seçim ve Raporlama Yükümlülükleri

42. Nitelikli İşletme ve ilişkili işletme, Nitelikli İşlemleri kapsayan bir bildirimi [..]'dan daha geç olmamak üzere, [A Devleti]nin [..]'si ile [B Devleti]nin [..]'sine hazırlayıp iletmek suretiyle bu mutabakat zaptının hükümlerini tutarlı bir biçimde [A Devleti] ve [B Devleti]nde uygulamayı seçebilirler.

43. Bildirim şunları içermelidir:

- Vergi mükelleflerinin [cari yılda] [cari yıldan başlayan (..) senelik dönemde] bu mutabakat zaptını uygulayacağına ve bu muhtıraya bağlı kalma niyetlerine dair beyan,
- Bu anlaşmaya uygun olarak Nitelikli İşlemlerin gelir ve harcamalarının tutarlı olarak [A Devleti] ve [B Devleti]nde rapor edileceğine ilişkin beyan,
- Nitelikli İşlemlere ilişkin açıklayıcı tanım,
- Nitelikli İşlemin tarafı olan her bir ilişkili işletmeye ilişkin tanımlama,
- İlgili hesap dönemine ilişkin Nitelikli İşletmenin denetimden geçmiş mali tabloları ve Nitelikli İşletmenin nitelikli işletme statüsünde olduğunu göstermek üzere yeterli miktarda ek mali bilgi ve muhasebe bilgisi,

- Nitelikli İşletmenin Nitelikli İşlemlerden kaynaklanan gelirinin bu mutabakat zaptındaki ilkeler uygulanmak suretiyle bulunan detaylı hesaplaması,

- Nitelikli İşletmenin, mukim olduğu ülkenin vergi makamlarının işletmenin niteliklerinin bu mutabakat zaptı uyarınca muamele görmeye uygun olduğunun doğrulanması için gerekli gördüğü bilgilere ilişkin taleplerinin 60 gün içerisinde yanıtlanacağına ilişkin beyanı.

44. Bu mutabakat zaptının seçimi ve raporlama yükümlülüklerinin yerine getirilmesi ve bu hükümlere göre hesaplanan gelirin ilgili döneme ilişkin süresindeki beyanı, Nitelikli İşletme ile ilgili ilişkili işletmesinin Nitelikli İşlemlerine ilişkin [A Devleti] ve [B Devleti]ndeki aksi halde tabi olacakları belgelendirme yükümlülüklerini ortadan kaldırır.

45. Nitelikli İşletme ile ilişkili işletme Nitelikli İşlemlerinin bu mutabakat zaptına göre muamele görmesini seçmezlerse, bu mutabakat zaptı yürürlükte değilmiş gibi [A Devleti] ve [B Devleti]nde transfer fiyatlandırması ve raporlama kurallarına tabi olacaklardır.

46. Bu mutabakat zaptının uygulamasına ilişkin ortaya çıkan tüm uyuşmazlıklar karşılıklı anlaşma ile çözülmeleri için [A Devleti] ve [B Devleti]nin yetkili makamlarına sevk edilirler.

47. [A Devleti] ve [B Devleti]nin yetkili makamları, bu muhtırayı uygulamak için gerekli olduğunda Anlaşmanın 26. Maddesine göre bilgi değişiminde bulunabilirler.

Muhtıranın Sona Ermesi

48. Gerek [A Devleti] gerekse de [B Devleti]nin yetkili makamları diğer akit devletin yetkili makamına yazılı olarak bildirmek ve söz konusu bildiriyi yayımlamak suretiyle bu mutabakat zaptını sonlandırabilirler. Bu sonlandırma, Nitelikli İşletmelerin sonlandırmaya ilişkin bildirimin tebliğ edilip yayımlandığı takvim yılının son gününden sonra başlayan hesap dönemlerinde hüküm ifade edecektir.

IV. Bölüme Ek II

Karşılıklı Anlaşma Usulü Kapsamında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının ("KAU PFA") Yürütülmesine İlişkin İlkeler

A. Genel Bilgiler

A.1 Giriş

1. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları (PFA), "Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi"nin IV üncü Bölümü Kısım F'de etraflıca ele alınmaktadır. Yetkili makamlar arasında çalışma esaslarının geliştirilmesi konusu, 4.175 no'lu paragrafta yer almaktadır:

> PFA seçeneği bulunan ülkeler arasında, bu uygulamalarda daha geniş kapsamlı bir yeknesaklık geliştirilmesi, hem vergi idarelerinin, hem de mükelleflerin yararına olabilir. Bu nedenle söz konusu ülkelerin vergi idareleri, PFA uygulamaları bakımından yetkili makamlar arasında çalışma anlaşmaları düzenlemeyi talep edebilirler. Bu anlaşmalar yoluyla, bir mükellefin transfer fiyatlandırması hususlarıyla ilgili bir PFA talebinde bulunduğu durumlarda karşılıklı anlaşmaya varılabilmesi için genel bir takım kural ve yaklaşımlar benimsenebilir.

Yukarıdaki alıntıda "anlaşma" teriminin kullanılmış olmasının, OECD Model Vergi Anlaşmasının Karşılıklı Anlaşma maddesinin bu tür usul ayarlamalarını konumlandırdığından daha üst bir statüye oturtmak amacını taşımadığı dikkate alınmalıdır. Ayrıca, Mali İşler Komitesi, Rehberin 4.171 no'lu paragrafında "PFA'ların yaygınlaştırılması konusundaki her türlü gelişmeyi dikkatle izlemeye ve bu programı kullanmakta olan ülkeler arasındaki uyumu daha da ilerletmeye kararlı" olduğunu belirtmiştir.

2. Bu Ek, yukarıda yer alan tavsiyeleri dikkate alır. Amaç, PFA'lara yönelik karşılıklı anlaşmaların nasıl yürütüleceğiyle ilgili olarak vergi idarelerine

yol göstermek suretiyle PFA uygulamalarında tutarlılığın geliştirilmesidir. Her ne kadar vergi idarelerinin rolüne ağırlık verilse de, sürece mükelleflerin en iyi nasıl katkı sağlayacağı konusu da bu Ekte tartışılmaktadır. Bu Ekteki ilkeler, PFA seçeneğini kullanmak isteyen ülkelerin –OECD üyesi olsun, olmasın- faydalanmaları amacıyla 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, somut olgulara ilişkin varsayımlara bağlı olarak önceden belirlenir. Bu belirlemenin geçerliliği, varsayımların dayandığı olguların işlemlerin fiilen gerçekleştiğindeki vaziyetine bağlıdır. PFA terimi potansiyel transfer fiyatlandırması anlaşmazlıklarını önceden çözme amacını taşıyan, bir veya daha çok mükellef ile vergi idaresi arasında yapılan usule tabi düzenlemeleri ifade eder. PFA usul açısından, herhangi bir belirleme yapılmasından önce ayrıntılı tetkik gerçekleştirilmesini ve de yasal sonucun belirlenmesine dayanak olan fiili tahminlerin mümkün mertebe doğrulanmasını gerektirmesi nedeniyle klasik süreçten farklılık arz eder. Öte yandan PFA söz konusu olduğunda, fiili varsayımların anlaşma süresi boyunca geçerliliğini koruyup korumadığı devamlı olarak izlenmelidir.

4. PFA, Rehberin 4.134 no'lu paragrafının ilk cümlesinde "ileri tarihte belirli bir süre boyunca gerçekleştirilecek kontrollü işlemler için transfer fiyatı belirlemek üzere uygun kriterler setinin (örn. yöntem, emsaller ve uygun düzeltmeler, gelecekteki olaylara ilişkin önemli varsayımlar gibi) belirlendiği bir anlaşma türü" olarak tanımlanmaktadır. 4.142 no'lu paragrafta da "PFA kavramı ayrıca, OECD Model Vergi Anlaşmasının 7'nci maddesi kapsamında gündeme gelen gelir bölüşümü problemlerinin, sabit işyerleri ve şube faaliyetlerine ilişkin hususların çözümlenmesi bakımından da faydalı olabilmektedir" ifadesi yer almaktadır.

5. Rehberde (bkz. 4.140 no'lu paragraf) sadece bir veya daha fazla mükellefle vergi idaresi arasında yapılan anlaşmalar, "tek taraflı PFA"lar olarak ifade edilmektedir. Rehber, iki taraflı PFA'ların yapılmasını desteklemekte ve 4.173 no'lu paragrafta "Mümkün olduğu takdirde, bir PFA'nın ilgili uluslararası vergi anlaşmasının KAU hükümleri çerçevesinde, yetkili makamlar arasında ikili veya çok taraflı olarak gerçekleştirilmesi gerektiği" belirtilmektedir. İkili bir PFA, iki vergi idaresinin yetkili makamları arasında ilgili uluslararası anlaşma çerçevesinde gerçekleştirdikleri 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 bir ÇUİ grubunun üyeleri arasındaki sınır ötesi işlemlerinde yer alan birden fazla mükellef veya tüzel kişiliği kapsayacak olsalar da; PFA'ların sadece tek bir mükellef veya tüzel kişiliğe uygulanması da mümkündür. Örneğin [A Devleti]ndeki bir şirketin B, C ve D Ülkelerinde şubeleri aracılığıyla ticaret yapmakta olduğunu düşünelim. OECD Model Vergi Anlaşmasının 7'nci maddesi uyarınca çifte vergilendirilmenin kesin suretle önlenmesi için, söz konusu ticari faaliyete göre her bir ülkenin payına düşecek kâr ölçümünde A, B, C ve D Ülkeleri tarafından ortak bir anlayışın paylaşılmasına ihtiyaç 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 Kısmında 21-27 no'lu paragraflarda tartışılmaktadır.

7. Farklı türlerdeki PFA'ları birbirinden ayırmak önemli olup, bu Ekin asıl konusunu oluşturan ikili veya çok taraflı PFA'lar bundan sonra "KAU PFA (Karşılıklı Anlaşma Usulü, Peşin Fiyatlama Anlaşması)" olarak adlandırılacaktır. Karşılıklı anlaşma müzakeresi içermeyen PFA'lar, "tek taraflı PFA" olarak anılacaktır. PFA genel terimi, ilgili açıklamanın her iki PFA türü için de geçerli olduğu durumlarda kullanılacaktır. Çoğu durumda, ikili PFA'nın bir çifte vergilendirme anlaşmasına tabi KAU çerçevesinde neticelendirildiği dikkate alınmalıdır. Ancak ikili bir PFA gerçekleştirilmeye çalışılırken, uluslararası anlaşmanın buna cevaz vermediği veya uygulanabilirliğinin olmadığı durumlarda bazı ülkelerin yetkili makamları, kendilerine verilen icra yetkisini kullanarak anlaşmayı tamamlayabilirler. KAU PFA terimi, bu tür istisnai anlaşmalar dâhil, gerekli uyarlamaları da içerecek biçimde yorumlanmalıdır.

8. Bu Ekin odak noktası, vergi idarelerine rehberlik sağlayarak KAU ile anlaşmazlıkları çözme, dolayısıyla çifte vergilendirme riskini ortadan kaldırılmasına yardım etme ve mükellefin uluslararası vergi anlaşmasının makul güvencesinden faydalanmasına olanak tanımaktır. Bununla birlikte, aynı hedefi gerçekleştirmek üzere bu Ekte yer verilmemiş olan başka mekanizmaların da olduğu göz önüne alınmalıdır.

A.3 PFA sürecinin amaçları

9. Bir grup ülke tarafından, transfer fiyatlandırması anlaşmazlıklarının geleneksel denetim veya inceleme teknikleri ile çözümünün çoğu zaman oldukça

zor ve ayrıca mükellefler ve vergi idareleri için hem zaman hem de kaynak açısından maliyetli olduğu tecrübeyle ispat edilmiştir. Bu tür teknikler, kaçınılmaz bir şekilde transfer fiyatlarını (ve içinde bulunulan 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, ilkeli, pratik ve işbirliğine dayalı müzakerelere olanak tanımak, transfer fiyatlandırması sorunlarını hızla ve yüksek olasılıkla çözmek, kaynakların mükellef ve vergi idaresince daha etkin kullanımını temin etmek ve mükellef için belli bir öngörülebilirlik ölçüsü sağlamaktır.

10. Başarılı olunması için, sürecin tarafsız, verimli ve pratik bir yaklaşımla yönetilmesine ve tüm katılımcı tarafların işbirliğine ihtiyaç vardır. Transfer fiyatlandırması konularının çözümü için geleneksel idari, yargı ve akdi mekanizmaların yerine yenisini koymak yerine bunlara ilaveler yapmak amaçlanmaktadır. Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasındaki yöntemin, güvenilirlik ve doğruluk bakımından soru işaretlerine yol açtığı veya transfer fiyatlandırmasına yönelik belirli şartların alışılmadık derecede karmaşık olarak algılandığı durumlarda, PFA'ya başvurulması en uygun seçenek olabilir.

11. KAU PFA sürecinin temel hedeflerinden birisi, potansiyel çifte vergileme riskinin ortadan kaldırılmasıdır. Tek taraflı PFA'lar, bu alanda çeşitli soru işaretleri yaratmakta olup; pek çok ülkenin ikili veya çok taraflı PFA tercih etmesinin nedeni budur (bkz. 4.141 no'lu paragraf). Ancak sürece dâhil olan her bir ülkede KAU PFA sürecine yasal boyut sağlanması için, mükellef ve vergi idaresi arasında bir tür teyitleşme veya anlaşma gereklidir. Bu tür bir teyitleşme veya anlaşmanın somut biçimi, her ülkenin yerel süreçlerine bağlı bulunmaktadır (bu Ekin 65-66 no'lu paragraflarında ayrıntılarıyla tartışıldığı üzere). Böyle bir teyitleşme veya anlaşma, temel aldığı KAU PFA'nın koşul ve şartlarına mükellefin uyum sağlamasını da garantiye alır.

12. Ayrıca, bu Kısımda tanımlanan hedeflerin gerçekleştirilebilmesi için KAU PFA sürecinin tarafsız bir yaklaşımla yürütülmesi gerekmektedir. Özellikle mükellefin yerleşik olduğu yer, KAU PFA talebinin yapıldığı ülke, mükellefin denetim veya inceleme statüsü ve genel olarak denetim veya inceleme için mükelleflerin seçimi konularıyla ilgili olarak süreç tarafsız olmalıdır. PFA sürecinde elde edilen bilgilerin vergi idarelerince incelemeye yönelik olarak olası

kötü niyetli kullanımına ilişkin Rehberin 4.167 no'lu paragrafındaki açıklamalar akılda tutulmalıdır. Bu Ekte yer verilen açıklamalar, bu Kısımda tanımlanan hedeflere ulaşılmasına yardımcı olmayı amaçlamaktadır.

B. KAU PFA için uygunluk

B.1 Anlaşma hususları

13. PFA'nın o ülke için mümkün olup olmadığı akla gelen ilk sorudur. Mükellefin tek taraflı bir PFA başvurusu için uygun olup olmadığı, ilgili vergi idaresinin özel yerel koşullarına bağlı olarak belirlenecektir. KAU PFA'lar, OECD Model Vergi Anlaşmasının 25. Maddesi uyarınca uygulanabilir çifte vergilendirme önleme anlaşmasının KAU hükümlerine tabidir ve ilgili vergi idaresinin takdirine bağlı olarak uygulanır. Uluslararası anlaşma kaynaklı uyuşmazlıkların zamanında, etkili ve verimli olarak çözümünün sağlanması için BEPS Eylem Planının 14 no'lu Eylemi uyarınca yapılan çalışma, bağlayıcı olmayan 4 no'lu En İyi Uygulama olarak, ülkelerin yeterli kapasiteye sahip oldukları anda iki taraflı PFA programlarını uygulamalarını tavsiye eder; nitekim böyle bir uygulama her iki anlaşma ortağında daha fazla kesinlik sağlayacak, çifte vergilendirme ihtimalini azaltacak ve proaktif olarak transfer fiyatlandırması uyuşmazlıklarını azaltacaktır. Bu kapsamda, 14 no'lu eylem minimum standardının 2.2 no'lu unsuru uyarınca hazırlanan KAU ülke profillerinin çift taraflı PFA programları hakkında bilgi içermesi gerektiği hususu göz önünde tutulmalıdır.

14. Bazı durumlarda mükellef, sadece tek taraflı PFA talep eder. Mükellefin KAU PFA talep etmemesinin nedenleri araştırılmalıdır. Rehberin 4.173 no'lu paragrafındaki "mümkün mertebe PFA, iki veya çok taraflı olarak gerçekleştirilmelidir" önergesine binaen koşullar elverdiği müddetçe vergi idareleri, mükellefi KAU PFA talep etmeye teşvik etmelidir. Bazı ülkeler, başka bir vergi idaresinin de konuya dâhil olması gerektiği görüşünü taşımaları durumunda mükellef tek taraflı yaklaşımda dirense bile, bunu kabul etmeyebilirler.

15. KAU PFA müzakeresi, ilgili yetkili makamların onayını gerektirmektedir. Bazı durumlarda mükellef, ilişkili yetkili makamların herbirine eş zamanlı taleplerde bulunarak inisiyatif kullanır. Diğer bazı durumlarda da mükellef, geçerli yerel usuller çerçevesinde tek bir ülkenin yetkili makamına başvuruda bulunur ve bu kapsamda herhangi bir KAU PFA mümkün olup olmadığının diğer ilgili ülke makam(lar)ından sorulmasını talep edebilir. Ardından başvuru yapılan yetkili makam, idari olarak uygulanabilir olduğu anda, vergi anlaşması ortağı diğer ilgili ülke taraf(lar)ını sürece dâhil olmak isteyip

istemediklerini belirlemek için bilgilendirmelidir. Diğer vergi idaresi, katılımının mümkün veya elverişli olup olmadığını değerlendirmek için ihtiyaç duyduğu gerekli zamanı da göz önünde bulundurarak olabildiğince en kısa zamanda söz konusu davete cevap vermelidir.

16. Bununla birlikte 25'inci Madde, yetkili makamların mükellefin talebi üzerine KAU PFA sürecine dâhil olmalarını zorunlu kılmaz. KAU PFA sürecine dâhil olmaya yönelik karar, ülkenin kendi hususi politikasına ve ikili anlaşmaların karşılıklı anlaşma maddesini nasıl yorumladığına bağlıdır. Bazı yetkili makamlar buna dâhil olmayı sadece "OECD Model Anlaşmasının yorumlanması veya uygulanmasından kaynaklanan güçlükler ve şüphelerin giderilmesinin gerekli olduğu durumlarda" tercih edeceklerdir. Dolayısıyla mükellefin muamelenin kesinliğine yönelik talebi, yukarıda bahsi geçen eşiğin aşılması için tek başına yeterli değildir. Diğer bazı yetkili makamlar ise KAU PFA sürecinin teşviki gayesiyle, kendi bakış açıları çerçevesinde daha az kısıtlayıcı eşikler belirlemektedir. Ayrıca mükellef, belirli bir anlaşmadan faydalanmak için gerekli şartları taşımalı (örn. anlaşmayı imzalayan ülkelerden birinde yerleşik olmak gibi) ve karşılıklı anlaşma maddesinde belirtilen diğer gereklilikleri de yerine getirmelidir.

B.2 Diğer unsurlar

17. 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. KAU PFA planlanırken normalde, tüm taraflarca KAU PFA'nın oluşturulmasının denetim veya incelemenin tamamlanmasına yardımcı olacağına kanaat getirilmedikçe, denetim veya inceleme faaliyetleri vergi idaresi tarafından askıya alınmaz. Bununla birlikte, 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 yönteme, denetlenen veya incelenen işlemlere yönelik olarak da başvurulabilir. 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 değerlendirilmesine destek olmak için tam işbirliği sağlamalı, ve b) talep edildiği takdirde bu değerlendirme için gerekli tüm ek bilgileri (örn. transfer fiyatlandırması işlemlerinin, iş anlaşmalarının, tahmin ve iş planlarının ve mali

performanslarının ayrıntıları gibi) sağlamalıdır. Mükellefin bu mutabakatının, KAU PFA sürecine başlanmadan önce temin edilmesi tercih edilir.

19. Bazı durumlarda yetkili makamlardan birinin veya her ikisinin KAU PFA gerçekleştirme serbestisi, örneğin PFA önerileri kapsamına giren konuları etkileyen bağlayıcı bir yasal karar ile sınırlandırılabilir. KAU PFA süreci tanımı gereği karşılıklı mutabakata dayalı olduğundan, bu tür durumlarda KAU PFA tartışmalarına dâhil olup olmama kararı, ilgili yetkili makamın (herbir ülkenin yerel kanun ve politikalarına tabi olarak) keyfiyetine bağlıdır. Örneğin bir yetkili makam, diğer yetkili makamın pozisyonundaki böyle bir sınırlamanın karşılıklı anlaşma ihtimalini zayıflatacağına kanaat getirirse tartışmalara dâhil olmamayı tercih edebilir. Öte yandan pek çok vaka itibariyle yetkili makamların birinin veya her ikisinin birden esnekliği sınırlandırılmış olsa dahi KAU PFA tartışmaları cazip görülebilmektedir. Bu, yetkili makamların herbir olay için ayrı ayrı karar vereceği bir konudur.

20. KAU PFA'nın uygunluğu konusunda karar verilirken göz önünde bulundurulması gereken en önemli husus, çifte vergileme riskinden daha baştan kaçınmak için bir yöntemin kabul edilmesiyle sağlanacak olan avantajın büyüklüğüdür. Burada gereken muhakeme gücünü kullanarak, sınırlı mali ve beşeri kaynakların etkin kullanımı ile çifte vergilendirme riskini azaltma isteği arasında denge kurulmasıdır. Vergi idareleri değerlendirmelerinde, aşağıdaki hususları önemli görebilirler:

a) Yöntem ve teklifin diğer hüküm ve koşulları Rehberin sağladığı kılavuzlukla uyumlu mudur? Şayet değilse, karşılıklı anlaşmaya varılması şansını yükseltmek için mükellefin teklifini yeniden gözden geçirmesinin sağlanması uygun olacaktır. Rehberin Başlangıç Bölümünün 17 no'lu paragrafında da belirtildiği üzere Rehber düzenlemelerinin öncelikli amaçları arasında, transfer fiyatlandırması vakalarının KAU çerçevesinde çözümlenmesi de bulunmaktadır.

b) "Anlaşmanın yorum ve uygulanmasına ilişkin herhangi bir zorluk veya şüphenin" mevcudiyeti, çifte vergileme riskini ciddi boyutta yükseltmesi muhtemel midir ve işlemlerin gerçekleşmesinden önce herhangi bir sorunun çözümü için kaynakların kullanımını gerekli kılmakta mıdır?

c) Önerinin içerdiği işlemler devamlılık arz etmekte midir ve sınırlı süreli herhangi bir projenin henüz tamamlanmamış kayda değer bir kısmı mevcut mudur?

d) Öneriye konu işlemler üzerinde, tamamen varsayıma dayalı olmaksızın ciddi biçimde düşünülmüş müdür? Süreç, vergi idaresinin genel bir hususa ilişkin muhtemel görüşünü öğrenmek için kullanılmamalıdır –bunu yapmak için pek çok ülkede başka yöntemler geliştirilmiştir.

e) Geçmiş yıllar işlemleri ile ilgili olarak, nitelikleri büyük ölçüde benzerlik arz eden devam eden bir transfer fiyatlandırması denetimi var mıdır? Şayet var ise, KAU PFA sürecine girilmesi (ilgili hükümlere, geçmiş yıllara ilişkin denetim veya çözümlenmemiş karşılıklı anlaşmalara yönelik süreçlerde bilgilendirme ve çözüme destek için de başvurulabilir.) suretiyle söz konusu denetimin sonuçlanması hızlandırılabilir.

B.3 Çok Taraflı KAU PFA'lar

21. Öngörülebilirlik isteği, mükellefler tarafından küresel faaliyetleri kapsamına alan çok taraflı KAU PFA arayışına yönelik yükselen bir eğilime neden olmuştur. Mükellef, ilgili her ülkeye genel bir teklifle yaklaşır ve her bir vergi idaresi ile ayrı ayrı pazarlıklar serisine girişmek yerine, ilgili tüm ülkeleri içerecek çok taraflı bir yaklaşımın benimsenmesi talebinde bulunur. Varılabilecek herhangi bir anlaşmayı uygulamak için, ayrı ayrı ikili KAU PFA'ların tamamlanması haricinde çok taraflı bir yöntem mevcut değildir. İkili KAU PFA'ların bu şekilde seriler halinde başarılı müzakeresi, ayrı ayrı ve birbirinden bağımsız olarak yürütülmesi durumuna nazaran, ÇUİ gruplarına daha fazla öngörülebilirlik ve daha düşük maliyetler sağlar.

22. Her ne kadar çok taraflı KAU PFA'ların yukarıda açıklandığı üzere 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 taraflı KAU PFA'ya konu olabilecek çok sayıda duruma, işleme ve ülkelere uyarlanması uygun olmayabilir. Bu nedenle, böyle bir uyarlamadan sonra bile; yöntemin, ülkelerinin içinde bulunduğu şartlar itibariyle emsallere uygunluk ilkesinin doğru bir uygulamasını temsil etmesinin sağlanması için tüm tarafların dikkatli olması gerekmektedir.

23. İkinci olarak; çok taraflı bir KAU PFA uygulaması altında, ikili işlemler için tasarlanmış bir sürece pek çok yetkili makamın etkin olarak katılmasından dolayı sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Bu sorunlardan biri, süreçten etkilenen tüm ülkeler arasında ihtiyaç duyulacak bilgi değişiminin boyutudur. İki veya daha fazla anlaşma tarafı arasında hiçbir işlem akışı veya ortak işlem olmaması durumunda; talep edilen bilginin, üzerinde tartışılan iki

taraflı bir KAU PFA ile ilgili olup olmadığına dair şüpheler yaratması sorun olabilir. Bununla birlikte, benzer işlemlerin bir ÇUİ'nin farklı birimleri tarafından yürütüldüğü veya ticari işlemlerle ilgili olduğu düşünülen iş alanının bütünlük arz ettiği durumlarda, belli bir ikili KAU PFA'ya konu bilgi akışlarının anlaşılabilmesi ve değerlendirilebilmesi için diğer taraflar arasında cereyan eden akışa dair bilgiye de ihtiyaç duyulabilir. Bir diğer sorun da, bu tür bir bilginin elde edilmesinden önce gerçekten de konuyla ilgili olup olmadığına karar verilmesindeki güçlüktür.

24. Öte yandan; söz konusu bilgi belli bir KAU PFA ile ilgili olsa bile, ilgili uluslararası anlaşmanın bilgi değişimi maddeleri veya sürece katılan vergi idarelerinden birinin kendi ulusal yasaları kapsamında bilgi değişimini engelleyen muhtemel mahremiyet sorunlarıyla karşılaşılabilir. KAU PFA'larda karşılaşılabilecek muhtemel koşulların çeşitliliği göz önünde bulundurulduğunda, bu problemler için genel bir çözüm tanımlanamamaktadır. Bunun yerine; bu konuların her birinin, ikili KAU PFA için ayrı ayrı, özel olarak ele alınması gerekir.

25. Diğer taraflar arasındaki akışlara dair bilginin konuyla ilgili olduğunun tespit edildiği durumlarda; bazı bilgi değişimi problemlerinin çözümü, anlaşmanın bilgi değişimi maddelerine başvurmak yerine, mükelleften konuyla ilgili tüm vergi idarelerine bilgi sağlanması sorumluluğunu üstlenmesi talep edilmesi yoluyla sağlanabilir (Bu durumda tüm vergi idarelerine aynı bilginin sağlandığının doğrulanması için yine de prosedürlere ihtiyaç duyulacaktır). 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 da ve dolayısıyla uygulanabilmesi halinde bu maddenin çoğu durum için yeterli etkinliği sağlayacağı öngörülse de, bazı durumlarda ilgili uluslararası anlaşmaların karşılıklı anlaşma maddeleri, böylesine birçok taraflı düşünme ve müzakere için uygun bir temel teşkil etmeyebilir.

26. Özetle, Kısım A'da da tartışıldığı üzere; mükellefin öngörülebilirlik talebi, her durumda vergi idaresini KAU PFA sürecine dâhil olmaya zorlamak için tek başına yeterli değildir. Bu nedenle, çok taraflı bir KAU PFA'ya dâhil olma kararı, ikili bir KAU PFA'nın izlenip izlenmeyeceğine ilişkin genel kriter çerçevesinde değerlendirilecek ve önerilen her ikili PFA ayrı bir değerlendirmeye tabi tutulacaktır. Daha sonra idarenin yürütmeye karar verdiği ikili KAU PFA'lara ilişkin müzakerelerin tamamlanması için en ideal yolun çok taraflı müzakerelere katılım olup olmadığına dair karar verilecektir. Bu değerlendirme, her bir olay bazında ayrı ayrı yapılacaktır.

27. Çok taraflı KAU PFA'ların gelişimi, belki küresel ticaret alanı buna istisna oluşturabilse de, genel itibariyle daha başlangıç aşamasındadır. Gerçekten de, küresel ticaretin tam entegre olarak yürütüldüğü (finansal ürünlerin kayıtlarının ticaret ve risk yönetimi bakımından en az üç olmak üzere farklı bölgelerde gerçekleşmesi hali) durumda, ikili PFA'ların karşısında çok taraflı PFA'lar, norm haline dönüşmektedir.[1]. Çok taraflı KAU PFA'lar konusunda yeni gelişmelerin yakından izlenmesi amaçlanmaktadır.

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(ler)in dikkate değer katılımı gereklidir. Bu Kısımda, normalde mükellef(ler) tarafından başlatılan KAU PFA talebi olarak adlandırılan sürecin ilk aşaması ele alınmaktadır. (Bazı vergi idarelerinin, inisiyatif alarak uygun durumlarda, örneğin bir denetim veya risk değerleme analizi sonrasında, mükellefleri talepte bulunmaya teşvik edilmesinin gerektiği düşüncesinde oldukları not edilmelidir.) 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. Buna göre mükellef, ilgili vergi idaresine ön incelemeler için ayrıntılı bir teklif sunmalı ve idare talep ettikçe detaylı bilgi temin etmek üzere hazırlıklı olmalıdır.

C.2 Hazırlık tartışmaları

29. Tek taraflı bir PFA oluşturulmasına ilişkin çok sayıda ulusal 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 (örn. 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 imkânı sağlar. Süreç ayrıca mükellefe; verilerin açıklanması ve gizliliği, PFA koşulları, vb. konulara ilişkin tüm soru işaretlerini tartışma olanağı sunar. Bu konudaki deneyimler, genellikle bu tür hazırlık

1 Daha ayrıntılı bilgi için, bkz. OECD (1998), *Mali Enstrümanların Küresel Ticaretinin Vergilendirilmesi*, OECD, Paris.

tartışmalarını düzenleme potansiyelinin, ileriki herhangi bir resmi KAU PFA teklifi sürecini hızlandırdığını göstermektedir.

30. KAU PFA'lara ilişkin olarak da, yetkili makamların mükellef(ler) ile hazırlık tartışmaları yapabilme potansiyelinin mevcudiyeti faydalı olabilir. Yukarıda bahsi geçen konuların yanı sıra tartışmalar, şartların KAU PFA için uygun olup olmadığını faydalı bir şekilde ortaya koyabilir (örn. OECD Model Anlaşmasının yorumlanması veya uygulanmasına ilişkin zorlukların veya şüphelerin çokça olup olmadığı gibi).

31. Başlangıç tartışmaları, mükellef(ler) ve vergi idaresinin hedef ve beklentilerinin netleştirilmesi bakımından da faydalı olabilir. Ayrıca sürecin ve vergi idaresinin KAU PFA politikasının açıklanabilmesine ve anlaşmanın tamamlanmasını takiben yürürlüğe girmesi için yerel mevzuattaki tüm prosedürlerle ilgili ayrıntıların açıklanmasına imkân sağlar. Aynı zamanda vergi idaresi, teklifin içeriği ve karşılıklı anlaşmanın değerlendirilmesi ve sonuçlandırılmasında geçerli olan zaman çizelgesi hakkında rehberlik sağlayabilecektir. Vergi idareleri KAU PFA ile ilgili olarak; Rehberin 4.62-4.63 no'lu paragraflarında ele alınan karşılıklı anlaşmaların diğer türlerine yönelik tavsiyeleri dikkate alarak, bunlarla uyumluluk gösteren genel kılavuz yayımlamalıdır.

32. Hazırlık toplantıları süreci, ülke alışkanlıkları ve uygulamalarına bağlı olarak anonim şekilde veya ismi konulmuş bir biçimde yürütülebilir. Ancak anonim olarak yürütülecek ise, tartışmaların anlamlı olabilmesi için yine de faaliyetlere ilişkin yeterli bilgiye ihtiyaç vardır. Toplantıların şekli, taraflarca kararlaştırılmalıdır; 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 bilgilerin tür ve kapsamına ilişkin birden fazla hazırlık toplantısı yapılması gerekebilir.

33. Mükellef(ler) ile yapılan gayri resmi tartışmaların yanı sıra, ilgili yetkili makamlar arasında da KAU PFA'nın uygun olup olmayacağına ilişkin erken safhada görüş alışverişinde bulunulması yararlı olabilir. Zira, yetkili makamlardan birinin katılım ihtimali zayıf ise, gereksiz işlemlerden kaçınılabilecektir. Bu tartışmalar, gayri resmi olabilir ve mutlaka resmi, yüz yüze toplantılar yapılması gerekmeyebilir. Ayrıca, yetkili makamların düzenli toplantı

ve tartışmaları esnasında da, bu tür görüş alışverişlerinde bulunulması fırsatları olabilir.

C.3 KAU PFA Teklifleri

C.3.1 Giriş

34. Şayet bir mükellef KAU PFA talebinde bulunmak isterse, ilgili vergi idaresine yerel prosedür gerekliliklerine (örn. yerel vergi idaresinin göstermiş olduğu birime dilekçe ile başvurulması gibi) uygun olarak ayrıntılı bir teklif sunmalıdır. Bu teklifin amacı, teklifin değerlendirilmesi ve karşılıklı anlaşma tartışmaların yürütülmesi için gerekli tüm bilgilerin ilgili makamlara sunulmasıdır. Ülkelerin yetkili makamlarının gerekli bilgileri elde etmelerine yönelik bir takım yollar mevcuttur. Bunlardan biri, mükellefin teklifi yetkili makama doğrudan yapmasıdır. Bir diğeri ise mükellefin katılımcı diğer ülke makamlarına kendi ülkesindeki PFA teklifinin bir kopyasını sağlamasıdır. İdeal olan, teklifin nihai şekil ve muhteviyatının hazırlık toplantılarında oluşturulmasıdır.

C.3.2. KAU PFA sürecine konu faaliyetlerin genel kapsamı

35. KAU PFA'nın kapsamı, mükellefin olduğu kadar idarenin arzusuna göre de belirlenecektir. KAU PFA, OECD Model Vergi Anlaşmasının 7 ve 9'uncu maddeleri kapsamındaki hususlara uygulanabilir. Bu süreçte ilgili ülkelerde oluşacak kârların seviyesi tayin edilecektir.

36. KAU PFA, bir mükellefin (veya bir ÇUİ grubunun üyelerinin) tüm transfer fiyatlandırması hususlarını kapsayabileceği gibi, örneğin belirli bir işlem, işlem grubu, ürün grubu veya bir ÇUİ grubunun sadece belli üyelerini kapsayacak şekilde sınırlandırılabilir. Bazı ülkelerin, süreçte esneklik ihtiyacının bilincinde olmalarına rağmen, belirli hususlarla sınırlı PFA'ların uygunluğu konusunda çekinceleri bulunabilmektedir. Bazı hususları diğerlerinden ayrı olarak değerlendirilmesi güç olabilir. Teklifin kapsadığı işlemlerin, kapsam dışında kalanlarla büyük oranda bağlantılı olması veya uluslararası farklı uygulamalar nedeniyle transfer fiyatlandırması konularının (örn. kasıtlı mahsuplaşma) daha geniş bağlamda analizinin gerekmesi durumları buna örnek olarak gösterilebilir (bkz. 3.13-3.17 no'lu paragraflar).

37. KAU PFA, ele alınan 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 hususta her bir vaka için ilgili taraflar arasında karar verilecektir.

C.3.3 KAU PFA teklifinin içeriği

38. Teklifin içeriği ve gerekli destekleyici bilgi ve belgelerinin kapsamı, söz konusu vakanın mahiyet ve şartları ile her bir katılımcı vergi idaresinin şart koyduğu gerekliliklere bağlıdır. Bu nedenle, nelerin sağlanması gerektiğine ilişkin somut bir liste veya belirleme yapmanın, çok işlevli olmayacağı düşünülmektedir. Bununla birlikte, buradaki ana ilke; teklif edilen yönteme ilişkin olguların açıklanması ve uygulamanın ilgili vergi anlaşmasının geçerli maddeleriyle uyumlu biçimde gerçekleştiğinin gösterilmesi için gerekli bilgi ve belgelerin sağlanması olmalıdır. Yani teklif, söz konusu maddelere ilişkin OECD Model Vergi Anlaşması Yorumunun ilgili genel kılavuz açıklamalarıyla birlikte, Anlaşmanın 9'uncu Maddesinde yer alan ilişkili işletmeler arasında transfer fiyatlandırması vakalarında emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasına ilişkin açıklamalarla da tutarlı olmalıdır.

39. Eklenmesi gereken destekleyici bilgi ve belgeler açısından, Rehberin belgelendirme gerekliliklerine ilişkin IV. Kısım (4.165-4.168 no'lu paragraflar) ve V. Kısımda yer alan kılavuz açıklamalar göz önünde tutulmalıdır. Ancak, yapılacak anlaşmanın ileriye dönük olma vasfı nedeniyle, sadece hâlihazırda gerçekleşmiş işlemlerin olduğu karşılıklı anlaşma vakalarına yönelik bilgilerin dışında, farklı türde bilgilerin sunulmasına da ihtiyaç duyulabilir. Yol göstermesi amacıyla, aşağıda belirtilenler KAU PFA için genel olarak önemli bilgilerdir; ancak, bunun ayrıntılı ve kapsayıcı bir liste olmadığı da vurgulanmalıdır:

a) Teklif kapsamındaki işlemler, ürünler, faaliyetler veya sözleşmeler (mümkün olması halinde, yapılan talebe ilişkin mükellef(ler)in tüm işlem, ürün, faaliyet veya sözleşmelerinin neden kapsama dâhil edilmediğine ilişkin kısa bir açıklama da eklenebilir),

b) Söz konusu işlem veya sözleşmelere taraf işletmeler veya sabit işyerleri,

c) Katılımı talep edilen diğer ülke(ler),

d) Katılımcı işletmelerin dünya ölçeğindeki organizasyon yapısı, tarihçesi, 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(örn. emsal fiyat veya marjlar ve beklenen sonuç aralıkları gibi),

f) Teklifi destekleyen varsayımlar ve bu varsayımlardaki değişiklikler veya beklenmedik neticeler gibi teklifin süregelen geçerliliğini etkileyebilecek diğer olayların etkilerine ilişkin tartışma,

g) Teklifin kapsayacağı hesap veya vergi dönemleri,

h) Piyasa koşullarına ilişkin genel açıklamalar (örn. sektör eğilimleri ve rekabet ortamı),

i) Teklif edilen yöntemden kaynaklanan ilgili ikincil vergi konuları hakkında tartışma,

j) Teklifin ilgili geçerli her tür yerel mevzuat, vergi anlaşması hükümleri ve OECD yönergeleriyle uygunluğunun tartışılması ve gösterilmesi,

k) Hâlihazırdaki veya teklif edilen transfer fiyatlandırması yöntemi üzerinde bir etkiye sahip olabilecek diğer her türlü bilgi ve talebe dair her bir tarafın temel verileri.

Bu Kısmın 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 ulaşılabilirliği ve kullanımına ilişkin tartışmaları da eklemelidir. Bu kapsama emsal işlemlere dair araştırmanın nasıl yürütüldüğü (kullanılan araştırma kriterleri dâhil), kontrol dışı işlemler ile ilgili hangi verilerin edinildiği ve bu verilerin emsal işlem olarak kabul veya reddinin nasıl yapıldığı açıklamaları dâhil edilecektir. Mükellef, emsal işlemler ve bunlarla kontrollü işlemler arasında önemli farklılıkların (eğer varsa) hesaba katılması için yapılacak düzeltmeleri içeren bir sunumu da eklemelidir. Herhangi bir emsal 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 mevcudiyeti durumunda seçilen yöntem, OECD Model Vergi Anlaşmasının 9'uncu maddesindeki emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasına ilişkin kılavuz açıklamalara da uymalıdır. Rehberin 2.11 no'lu paragrafında "ayrıca; ilgili işlem(ler)e taraf olan ÇUİ grubunun üyelerince 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 edilip ve güncellenebilen ve vergi idareleri tarafından incelenip onaylanabilecek verilerle desteklenmelidir.

42. Mükellef, anlaşmanın önerilen süresi boyunca seçilen yöntem(ler)in uygulanmasının etkilerine yönelik olarak olanakları dâhilinde bir analiz sunmalıdır. Bu tür bir analiz, mutlaka tahmini sonuçlara dayandırılacaktır, dolayısıyla da söz konusu tahminler yapılırken kullanılan varsayımların ayrıntıları gereklidir. PFA yöntem(ler)inin, PFA döneminin hemen öncesi dönemlere uygulanmasının yarattığı etkilerin gösterilmesi de faydalı olabilir. Bu analizin örnek gösterim amaçlı bile olsa faydası, analize konu işlem ile teklif kapsamında gerçekleştirilmesi öngörülen işlemlere ilişkin olgu ve şartların karşılaştırılabilirliğine bağlıdır.

C.3.6 Kritik varsayımlar

43. Henüz gerçekleşmemiş bir kontrollü işlemin emsal fiyatlaması ile ilgili bir KAU PFA sürecine girilirken, bu işlemler gerçekleşirken onları etkileyecek olan operasyonel ve ekonomik koşullara ilişkin net varsayımlarda bulunulması gerekir. Mükellef, teklifinde yöntemin, gelecekte yapılacak işlemin dayandırıldığı emsal fiyatı doğru bir şekilde yansıtabilme kapasitesine ilişkin varsayımlarını da açıklamalıdır. Ayrıca mükellef seçilen yöntemin, bu varsayımlardaki olası değişikliklerle nasıl başa çıkacağını da açıklamalıdır. İşlemlerin meydana geldiği dönemin fiili koşulları, yöntemin emsaline uygun fiyatlamayı doğru olarak yansıtmasına engel teşkil edecek ölçüde, öngörülenden farklılaşabiliyorsa söz konusu varsayımlar "kritik" olarak tanımlanır. Buna 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; hususi ticari çevre, seçilen yöntem ve kapsamdaki işlemlerin türleri gibi mükellefe özgü koşullara göre şekillendirilmelidir. Bunlar, anlaşmanın sağladığı kesinliği riske sokacak katılıkta belirlenmemeli; tam tersine temel olgulara ilişkin aralıklar, anlaşmanın taraflarının tatmin olacağı kadar geniş tutulmalıdır. Kritik varsayımlar, genel olarak aşağıdaki örnek hususlara ilişkin olabilir:

a) İlgili yerel mevzuat ve vergi anlaşması hükümleri,

b) Gümrük vergi ve resimleri, ithalat kısıtlamaları ve idari düzenlemeler,

c) Ekonomik koşullar, piyasa payı, piyasa koşulları, nihai satış fiyatı ve satış büyüklüğü,

d) İşlemlerde bulunan işletmelerin işlevlerinin ve risklerinin yapısı,

e) Döviz kurları, faiz oranları, kredi derecelendirmeleri ve sermaye yapısı,

f) Yönetim veya finansal muhasebe uygulamaları ve gelirle giderlerin sınıflandırılması,

g) Her bir ülkede faaliyet gösterecek işletmeler ve bunların işleyiş şekli.

45. Gerekli esnekliğin sağlanabilmesi için bazı varsayımlara yönelik olarak 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 tahmindeki sapma parametrenin üstünde olması durumunda, varsayım "kritik" olarak nitelendirilecek ve harekete geçilecektir. Eylemin türünü de varsayımın yapısı ve sapmanın düzeyi belirleyecektir.

46. Önerilen transfer fiyatlandırması yönteminin güvenilirliği döviz kuru dalgalanmalarına karşı hassas olarak biliniyorsa, fiyatların döviz kuru hareketleri hesaba katılarak uyarlanmasını sağlamak suretiyle, beklenen dalgalanmaları belli ölçüde dengeleyecek bir yöntem tasarlanması mantıklı olabilir. Ayrıca, her bir yöne doğru % X oranında dalgalanma herhangi bir önlem alınmasını gerektirmeyeceği, % X'in üzerinde ancak % Y'nin altında dalgalanmalarda yöntemin uygunluğunun devam etmesini garantiye almak için gözden geçirileceği, % Y'nin üzerinde bir dalgalanmada da kritik varsayımın ihlal

edilmiş olduğu 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 kritik varsayımlar ve bu varsayımların desteklediği yöntemin geçerliliğine ilişkin kafasındaki soru işaretleri nedeniyle beklentilerini karşılamaması durumu, sorun yaratabilir. Bu tür soru işaretlerinin ortadan kaldırılması, çok zaman ve çaba gerektirir ki, bu da sürecin hedeflerinden birinin gerçekleşememesi demektir. Bu sorunun muhtemel çözümlerinden birisi, durum ve koşullardaki değişiklikleri dengelemek üzere teklife yeterli esneklik vasfının sağlanması, böylece beklenmedik sonuçların gerçekleşme ihtimalini azaltarak, teklifi dayanak alan KAU PFA anlaşmasının yeniden müzakeresine gereksinim duyulması riskinin düşürülmesidir. Ancak teklifin emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu olması şartı yine devam etmektedir.

48. Yukarıda bahsi geçen hedefi gerçekleştirmenin bir yolu, durum ve koşullarda olabilecek muhtemel değişiklikleri uygun bir şekilde hesaba katacak bir yöntem tasarlanmasıdır. Örneğin, ileriye dönük fiyat ayarlaması maddeleri eklemek veya satış hacmine göre değişen fiyatlamaya izin vermek suretiyle daha baştan fiyatlandırma yönteminin içerisine, öngörülen ve gerçekleşen satış hacimleri arasındaki değişkenlik yerleştirilebilir. Sapmanın kabul edilebilir düzeyi, bağımsız tarafların kabul edeceği şekilde belirlenmelidir.

49. Kesinliği artırabilmenin bir diğer potansiyel yolu, KAU PFA yönteminin uygulanmasından doğan sonuçlar için kabul edilebilir bir aralık üzerinde uzlaşıya varılmasıdır. Emsallere uygunluk ilkesiyle uyumlu olması için, aralık (aralık kavramına ilişkin tartışmalar için, bkz. 3.55-3.66 no'lu paragraflar) üzerinde tüm ilişkili tarafların, bağımsız tarafların karşılaştırılabilir durumlarda alacakları kararlara uygunluk gösterecek şekilde daha baştan anlaşma sağlamış olması gerekir; dolayısıyla geriye bakışın kullanılmasından da kaçınılmış olacaktır. Örneğin, lisans gibi bir unsurun payı, kârın bir oranı olarak ifadelendirilen belli bir aralık içinde kaldığı müddetçe kabul edilecektir.

50. Sonuçlar, üzerinde anlaşmaya varılan aralığın dışında kalırsa; ne tür bir eylemde bulunulacağı, teklifte tarafların istekleri doğrultusundaki müzakerelere bağlıdır. Bazı taraflar, sonuçların beklediklerinden çok farklı olması

riskini almak istemeyebilirler. Bu nedenle de aralık kavramını, 46 no'lu paragrafta açıklandığı üzere, kritik varsayım eşiğinin ihlal edilip edilmediğini belirlemek için bir araç olarak kullanacaklardır. Diğer bazıları ise eylemsel kesinlik vasfına, beklenmedik sonuçlardan kaçınmaya göre daha fazla önem verebilirler ve dolayısıyla da sonuçların önceden belirlenen aralığın içinde kalması bakımından KAU PFA'nın bir düzeltme mekanizması içermesi gerektiği hususunda uzlaşıya varabilirler.

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 sürenin belirlenmesine ilişkin tartışmaları etkileyebilecek iki tür çatışan hedef mevcuttur. Bir taraftan, idari yönden makul derecede bir eylemsel kesinlik sağlanabilmesi için yeteri kadar uzun bir süre belirlenmesi arzu edilebilir. Zira aksi halde, transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak ortaya çıkabilecek sorunları normal denetim veya vergi beyannamesi incelemeleri sürecinde karşı karşıya kalındığında çözmek yerine önceden çözmek üzere bir girişimde bulunulmasının bir anlamı olmaz. Diğer taraftan ise uzun bir süre, karşılıklı anlaşma müzakerelerine dayanak teşkil eden gelecekteki koşullara ilişkin tahminlerin doğruluk şansını düşürür ve bu da KAU PFA tekliflerinin güvenilirliğini sarsar. Bu iki çatışan hedef arasındaki en uygun dengenin sağlanması; sektör, gerçekleştirilen işlemler ve ekonomik iklim gibi bir takım faktörlere bağlı olacaktır. Bu nedenle; süre, yetkili makamlar tarafından vaka bazında müzakere edilmelidir. 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 sürece odaklanmasına bağlıdır. İlgili yetkili makamların hızlı bir şekilde anlaşmaya varabilme becerisi, hem bunların kendi eylemleri, hem de mükelleflerin gerekli bilgileri bunlara olabildiğince çabuk sağlamadaki titizliğiyle ilişkilidir. 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 ayrıca, teklifin değerlendirilmesi esnasında geriye bakış riskinden kaçınılmasını da güçleştirebilir; zira KAU PFA'nın uygulanacağı dönemin önemli bir bölümü için, yöntemin uygulanma sonuçları bilinecektir. Geçmişte KAU PFA sürecinin

nispeten erken aşamalarında, ileriye dönük seri karar verme hedefinin her zaman gerçekleştirilememiş olması anlaşılabilirdir. KAU PFA'ların anlaşılması ve değerlendirilmesi zaman ve kaynak gerektiren büyük mükellefler, karmaşık olgu şekilleri ve zorlu yasal ve ekonomik konular içermeye meyil göstermeleri nedeniyle, süreçte birtakım gecikmeler olması bir noktaya kadar kaçınılmazdır.

53. Vakaların hızlı ve verimli bir şekilde çözümlenmesini temin amacıyla; vergi idarelerinin, sürece mümkün olduğu kadar yeterli kaynak ve personel tahsis etmeleri konusunda teşvik edilmeleri gerekir. Bazı vergi idareleri, sürecin tamamlanması için gayri resmi zaman hedefi belirlemek ve ortalama tamamlama süresi ilan etmek suretiyle KAU PFA süreçlerinin verimliliğini artırmak isteyebilirler. Ayrıca bazı anlaşma ortağı taraflar da ikili müzakerelerinin tamamlanması için gayri resmi bir süre hedefinin tayini hususunda anlaşabilirler. Çoğunlukla karmaşık ve zor olgusal yapılar, muhtemel tercüme ihtiyacı ve bu tür düzenlemelerin göreceli olarak yeniliksel olma özellikleri dikkate alındığında, bu aşamada KAU PFA'ların sonuçlandırılmasında daha belirli ve bağlayıcı hedefler konulması pek de arzulanır bir durum olarak gözükmemektedir. Bununla birlikte, gelecekte KAU PFA sürecine ilişkin daha fazla deneyim elde edildiğinde, tamamlanma zamanına yönelik daha belirgin hedefler konulması uygun olacaktır.

54. Mükellefin teklifi alındığında, vergi idareleri inceleme, değerlendirme ve KAU PFA'nın müzakeresinde koordinasyon sağlanması bakımından karşılıklı anlaşmalıdırlar. KAU PFA süreci, pratik olarak iki temel aşamaya ayrılabilir: a) bilgi toplama, inceleme ve değerlendirme ve b) yetkili makam müzakereleri. Her iki aşama da, aşağıda ayrıntılı olarak tartışılmaktadır.

D.2 Bilgi toplama, inceleme ve değerlendirme

D.2.1 Genel olarak

55. KAU PFA teklifinin incelemesinde, vergi idareleri KAU'nun yürütülmesi için şartların gerektirdiği ve uygun buldukları her türlü adımı atabilirler. Bir sınırlamaya gidilmeksizin, bu kapsamda; mükellefin teklifinin incelenmesi ve değerlendirilmesi üzerine gerekli görülen daha ayrıntılı bilgi talepleri, saha çalışması yürütülmesi (mükellefin tesislerine ziyaretler, personelle mülakatlar, mali ve idari faaliyetlerin izlenmesi, vb.) ve gereksinim duyulan uzmanların görevlendirilmesi sayılabilir. Vergi idareleri ayrıca karşılaştırılabilir mükelleflerin verileri dâhil diğer kaynaklardan toplanan bilgilere de başvurabilirler.

56. Katılımcı yetkili makamlar için KAU PFA sürecinin bu aşamasının amacı, müzakereler için gerekli tüm bilgi, veri ve analizlerin teminidir. 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 diğer katılımcı vergi idarelerine de ulaşmasının teminini sağlamalıdır. İlgili yetkili makamlar kendileri ve mükellefler arasında mükellefin sağladığı bilgi ve belgelerin tam ve ayrıntılı olmasını destekleyecek uygun bir mekanizma geliştirmelidirler. Katılımcı yetkili makamlarca şart konulan hususlara riayet edilmelidir. Örneğin; pek çok ülke, tüm katılımcı idarelere yalnız aynı bilginin ulaştırılmasını değil, bunun mümkün olduğunca da aynı zamanda olmasını şart koşmaktadır.

57. KAU PFA'nın ileriye dönük yapısı genellikle, gerçekleştikten sonra verilen bilgilere göre mahremiyet bakımından daha hassas olan muhtemel tahminlere ilişkin ticari bilginin mükellef tarafından sağlanmasını gerektirir. Mükelleflerin KAU PFA sürecine güvenini sağlamak amacıyla; vergi idareleri, KAU PFA süreci boyunca elde ettikleri mükellef bilgileri için de, yerel mevzuattaki diğer her türlü mükellef bilgileri için geçerli gizlilik ve mahremiyet korumasını aynen sağlamalıdırlar. Öte yandan, yetkili makamlar vergi anlaşması maddeleri uyarınca aralarında bilgi değişimi yaptıklarında, bu bilgiler sadece anlaşmanın özel maddelerine uygun şekilde açıklanmalı ve bilgi değişimi, ilgili anlaşmanın bilgi değişimi maddelerine uygun olmalıdır.

58. Yetkili makamlar genellikle, gerektiğinde vergi idaresindeki transfer fiyatlandırması, ilgili sektör veya diğer alakalı uzmanlardan yardım alarak mükellefin teklifine ilişkin eş zamanlı bağımsız incelemeler ve değerlendirmeler yürütürler. Bununla birlikte, uygun vakalarda belli bir ölçüde ortak bilgi toplanması daha etkili olabilir. Bu kapsamda bilgi toplamak için yapılan rastgele toplantılar veya saha ziyaretlerinden, vakaya delege edilen personel tarafından ortak bir rapor hazırlanmasına kadar farklı türden çalışmalar icra edilebilir.

D.2.2 Bilgi toplama, inceleme ve değerlendirme sürecinde mükellefin rolü

59. Sürecin hızlandırılması için; mükellefler, müzakerelere başlamadan önce, tüm yetkili makamların aynı bilgilere sahip oldukları, bilgi gereksinimlerinin karşılandığı ve konuya ilişkin eksiksiz bir kavrayışa sahip oldukları hususlarının teyidi için sorumluluk almalıdırlar. Mükellefin bu sorumluluğu yerine getirebilmesi için; bir vergi idaresi tarafından istenen bilgileri mümkün olduğunca aynı zamanda diğer katılımcı vergi idarelerinin de erişimine sunması, bir vergi idaresiyle gerçekleştirdiği bilgilendirme toplantısına ilişkin tuttuğu notları diğer vergi idareleriyle paylaşması ve lojistik ve ekonomik olarak

mümkün olması durumunda ortak bilgilendirme toplantılarına aracılık etmesi gerekir. Mükellef ayrıca, gerekli tüm tercümelerin yaptırılmasından ve ilave bilgi taleplerinin herhangi bir gecikme olmaksızın karşılanmasını sağlamaktan sorumludur. Öte yandan mükellef, teklif üzerinde inceleme ve değerlendirme yapılırken, vergi idareleri ile karşılıklı olarak uygun ve elverişli olunduğunda konferansta bulunma hakkına da sahiptir ve gidişattan haberdar edilmelidir.

D.3 Yetkili makamlarca müzakerelerin yürütülmesi

D.3.1 Yetkili makamlar arasında koordinasyon

60. Pek çok ülke, başlar başlamaz sürece derhal tam olarak dâhil olmayı tercih etmekte ve diğer yetkili makamlarla yakın çalışma içerisinde olmayı arzulamaktadır. Bazı ülkeler ise, KAU PFA tekliflerini incelemek ve yorumlamak bakımından katılımlarını sürecin sonuna bırakmaktadırlar. Ancak tüm katılımcı vergi idarelerinin sürece, kaynakları elverdiği ölçüde erken aşamada dâhil olmaları önerilmektedir; böylelikle sürecin verimliliği artacak ve karşılıklı anlaşmanın tamamlanmasında gereksiz gecikmelere mahal verilmeyecektir.

61. Yetkili makamlar, karşılıklı anlaşma müzakerelerini vakitlice gerçekleştirmelilerdir. Bunun için sürece yeterince kaynak ve uygun yetenekte personel tahsis edilmesi gerekir. Yetkili makamların; sorumlu memurların belirlenmesi, bilgi değişimi, teklifin incelemesi ve değerlendirilmesinin koordinasyonu, ileri tarihli müzakereler için taslak programlama, uygun bir anlaşmanın tartışılarak sonuçlandırılması gibi hususları göz önünde tutarak uygun bir eylem planını tartışıp, koordine etmeleri arzu edilir. Gerekli girdi ve kaynak düzeyleri, vakanın hususi gereksinimlerine göre tayin edilmelidir.

62. Sorunlar ortaya çıktıkça yetkili makamlar arasında sıkça ve erken dönemde gerçekleştirilen müzakerelerin yararlı olabildiği ve süreç esnasında istenmeyen sürprizlerle karşılaşılmasını önleyebildiği deneyimlerle sabittir. KAU PFA'ların doğası gereği, sadece karşılıklı bilgi notu değişimleriyle çözümlenemeyecek sorunlarla sıklıkla karşılaşılabilecek ve dolayısıyla yetkili makamlar arasında yüz yüze toplantılar gibi daha resmi yollardan bilgi değişimine ihtiyaç hâsıl olabilecektir. Konferans bağlantıları veya video konferansı kullanımı faydalı olabilir.

D.3.2 Yetkili makam müzakerelerinde mükellefin rolü

63. KAU PFA sürecinin neticelendirilmesi aşaması hükümetler arası olması nedeniyle, bu aşamada mükellefin rolü, bilgi toplama aşamasına göre daha sınırlıdır. Yetkili makamlar, kendi aralarındaki müzakerelere geçmeden önce,

mükellefin daha ayrılmadan kendilerine fiili olgular ve yasal konular üzerine bir sunum yapmasını kararlaştırabilirler. Ayrıca müzakereler boyunca mükellefin, fiili olgularla ilgili olarak ortaya çıkabilecek her türlü soruları cevaplamak üzere arandığında ulaşılabilir olmasının sağlanması da faydalı olabilir. Böyle bir talep halinde mükellefin, yeni fiili olgulara ilişkin bilgi sunmaktan veya ilave sunumlarda bulunmaktan kaçınması gerekir. Vergi idaresi, bu tür ek bilgileri incelemek için zamana ihtiyaç duyar ve bu da KAU PFA ile ilgili nihai kararın verilmesini geciktirir. Bu tür bilgilerin, müzakereler başlamadan önce sunulmuş olması gerekir.

D.3.3 PFA sürecinden çekilme

64. Mükellef veya vergi idaresi, KAU PFA sürecinden her zaman çekilebilir. Ancak özellikle sürecin sonlarında sağlam bir mazeret olmaksızın süreçten çekilme, yaratacağı kaynak ve zaman israfı nedeniyle istenmeyen bir durumdur. Bir KAU PFA talebi geri çekildiğinde, mükellef ile vergi idarelerinin karşılıklı olarak birbirlerine hiçbir yükümlülüğü olmamalıdır ve taraflar arasındaki önceki taahhüt ve mutabakatların, dâhili mevzuat aksini gerektirmedikçe (örn. PFA başvuru harcının iadesi mümkün olmayabilir) bir geçerliliği ve etkisi olmaz. Şayet bir vergi idaresi çekilme önerisinde bulunursa, mükellef bunun nedenleri hususunda bilgilendirilmeli ve kendisine ilave sunumlarda bulunma 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 hazırlamalıdırlar. Yetkili makamların tüm çabalarına rağmen önerilen karşılıklı anlaşma, çifte vergilendirmeyi tamamıyla ortadan kaldırmıyor olabilir. Bu durumda mükellef(ler)e taslak sonuçlandırılmadan bu tür bir KAU PFA'nın kabul edilebilir olup olmadığına dair fikirlerini söyleme olanağı verilmeli ve mükellefin rızası olmadan, peşinen böyle bir anlaşmanın dayatılması söz konusu olamamalıdır.

66. Yazılı belge formunda olan KAU PFA'ya ilişkin içerik, biçim vb. katılımcı yetkili makamlarca kararlaştırılacaktır. Karşılıklı anlaşmanın açık ve net bir kaydının sağlanması amacıyla ve anlaşmanın etkin bir şekilde uygulanması için, karşılıklı anlaşma en az aşağıdaki bilgileri içermeli veya bunları içeren KAU PFA teklif belgesine atıf yapmalıdır:

a) Düzenlemenin kapsadığı işletmelerin unvan ve adresleri,

b) Kapsamdaki işlemler, anlaşmalar veya düzenlemeler, mali yıl veya hesap dönemleri,

c) Üzerinde anlaşmaya varılan yöntem ve kararlaştırılan emsaller veya beklenen sonuç aralıkları gibi ilgili diğer hususlara ilişkin açıklama,

d) Yöntemin uygulaması ve hesaplamalarla ilgili temel terimlerin tanımı (örn. satışlar, satışların maliyeti, brüt kâr gibi),

e) Yöntemin dayandırıldığı ve ihlalinin anlaşmanın yeniden müzakeresini tetikleyeceği kritik varsayımlar,

f) Anlaşmanın yeniden müzakeresini gerektirmeyen fiili durum değişikliklerine yönelik müdahale için üzerinde anlaşmaya varılan her türlü usuller,

g) Uygulanabilir olması durumunda, ikincil konulara ilişkin üzerinde uzlaşılan vergisel yaklaşım,

h) Karşılıklı anlaşmanın geçerliliğini koruması için mükellefçe yerine getirilmesi gereken hüküm ve koşullar ile bunların mükellefçe yerine getirilmesini sağlayacak prosedürler,

i) KAU PFA'nın yerel düzeyde uygulanmasından kaynaklanan mükellefin vergi idaresine karşı yükümlülüklerinin detayı (örn. yıllık raporlar, kayıtların tutulması, kritik varsayımlardaki değişikliklerin bildirilmesi gibi) ve

j) Mükelleflerin ve yetkili makamların bilgi değişiminin serbestçe yapıldığı KAU PFA sürecine güvenlerini sağlamak için, bir KAU PFA vakasında mükellef tarafından sunulan tüm bilgilerin (mükellefin kimliği dâhil) her bir ülkenin kendi yerel mevzuatında öngörülen en üst düzeyde korunacağının ve böyle bir sürece katılmış olan tüm yetkili makamlar arasındaki bilgi değişiminin ilgili ikili anlaşma ve uygulanabilir yerel mevzuatlar gereğince korunacağının teyidi.

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 idarelerinin bu anlaşmayı kendi ülkelerinde yürürlüğe koymaları ihtiyacı doğar. Vergi idareleri, katılımcı yetkili makamlar tarafından başlatılmış olan ikili anlaşmayla uyumlu olarak, kendi mükellefleriyle bir tür onay ve anlaşma içerisine

girmelidirler. Böylelikle, 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 yapılmayacağının garantisi verilir. Söz konusu hüküm ve koşullar, gerçekleşmediğinde bir düzeltme yapılmasını veya anlaşmanın yeniden gözden geçirilmesini gerektirecek bazı varsayımları içerecektir.

68. Bu onay veya anlaşmanın yapılış şekli, ülkeden ülkeye çeşitlilik arz etmektedir ve nihai formu ülkelerin kendi yerel mevzuat ve uygulamalarına bağlıdır. Bazı ülkelerde onay veya anlaşma ilgili yerel prosedür çerçevesinde bir PFA şeklini alır. Karşılıklı anlaşmanın verimli bir şekilde uygulanması için yerel onay veya anlaşmanın KAU PFA ile tutarlılık göstermesi ve mükellefe asgari olarak karşılıklı anlaşmada müzakere edilen aynı faydaları sağlaması gerekir. Ayrıca çifte vergilendirmenin tamamen giderilmesinin mümkün olmadığı durumda, katılımcı ülkelerden her biri için, kendi yerel teyit prosedürü altında, giderilemeyen çifte vergilendirmeyi tek taraflı olarak giderme olanağı mevcuttur. Söz konusu onay veya anlaşma, KAU PFA'da yer alanlara ilave olarak, örneğin farklı veya ikincil hususlara yönelik yerel vergisel yaklaşım, ilave kayıt tutma veya belgelendirme gereklilikleri ve raporların hazırlanması gibi konuları da kapsayabilir. Yerel onay veya anlaşmanın bu ilave hükümlerinin, KAU PFA hükümleri ile çatışmamasına özen gösterilmelidir.

D.4.2 Muhtemel geriye dönük uygulama ("Geriye salma")

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 (sıklıkla "geriye salma" olarak adlandırılır.) zorunda değildir. Hatta söz konusu dönem için farklı durumlar söz konusu ise, bu uygulama imkânsız bile olabilir. Bununla birlikte, KAU PFA çerçevesinde ileriye dönük uygulanacak olan yöntem, önceki yıllardaki karşılaştırılabilir işlemler bakımından uygulamanın belirlenmesinde yol gösterici olabilir. Bazı durumlarda, KAU PFA döneminden önceki hesap dönemlerindeki transfer fiyatları zaten inceleme altında olabilir; vergi idaresi ve mükellef, üzerinde anlaşılan yöntemin, bu incelemeye de teşmilini isteyebilirler veya vergi idaresi böyle bir keyfiyeti, yerel mevzuat cevaz verdiği takdirde, mükellefin talebi ve onayı olmaksızın da tercih edebilir. 14 no'lu Eylemin minimum standardının 2.7 no'lu unsuruna göre; iki taraflı PFA programı uygulayan ülkeler uygun vakalarda önceki hesap dönemlerindeki olgu ve koşulların aynı olduğu ve bunun gerçekleştirilen denetimde teyidinin yapıldığı durumlar için (orijinal PFA'nın kapsamında yer almayan önceki hesap dönemleri için), tatbiki süre kısıtlarına tabi olmak üzere

(incelemeler için getirilen yasal sınırlandırmalar gibi) PFA geriye salışlarına olanak sağlamaları gerekir.

E. KAU PFA İzleme Süreci

70. Vergi idarelerinin karşılıklı anlaşmanın dayandığı hüküm ve şartlara mükellefin anlaşma süresince uymasını sağlaması esastır. Karşılıklı anlaşma vergi idareleri arasında yapıldığından ve mükellef bu tür düzenlemelerin tarafı olmadığından; vergi idarelerinin, mükellefin uyumunun izlenmesini yukarıda tanımlanan yerel onay ve anlaşma usullerine dayalı yürütmesi gerekir. Mükellefin KAU PFA'nın hüküm ve şartlarına uymaması durumunda, anlaşmanın uygulanmasına artık ihtiyaç kalmaz. Bu nedenle bu Kısımda, KAU PFA'nın başarılı olarak uygulanması için gerekli yerel usuller ve mükellefin tüm hüküm ve koşullara uyumunun sağlanması için gerekli önlemler üzerinde yoğunlaşılmaktadır.

E.1 Kayıt tutulması

71. KAU PFA'ya uyumun gösterilmesi amacıyla tutulması ve elde bulundurulması gereken kayıt ve belge (gerekli tercümeleri ile birlikte) türleri üzerinde mükellef ile vergi idareleri bir anlaşmaya varmalıdırlar. Belge gerekliliklerinin aşırı külfetli olmasının önüne geçilmesi için, Rehberin IV ve V. Bölümlerinde yer alan düzenlemelere uyulmalıdır. Ayrıca bu kapsama belgeleri elde tutma süresi ile belge ve kayıtların oluşturulmasında mükellefe tanınacak süre hususları 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 faaliyetleri anlatan ve KAU PFA hüküm ve koşullarına uyum sağlandığını 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 anlaşma uzlaşısına varılmış vergi idaresine, ilgili yerel 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 türlü 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 teşkil etmeyecektir. Anlaşmanın tarafı olan vergi idareleri, mükellefin aşağıdaki hususlarda bilgilendirmede bulunmalarını gerekli kılabilir:

a) Mükellefçe KAU PFA'nın hüküm ve koşullarına uyulduğu;

b) Teklifte, yıllık raporlarda ve diğer destekleyici belgelerde yer alan açıklamaların geçerliliğini sürdürdüğü ve durum ve koşullardaki her bir önemli değişikliğin yıllık raporlara dâhil edildiği;

c) Yöntemin, KAU PFA'nın hüküm ve koşullarına uygun olarak tam ve tutarlı olarak uygulandığı;

d) Transfer fiyatlandırması yönteminin dayandırıldığı kritik varsayımların geçerliliğini sürdürdüğü.

E.3 Uyumsuzluk 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 anlaşmalar ve c) uygulanabilir her türlü yerel hukuk veya usul hükümleri. Buna göre; şartlara uyulmaması veya sürecin uygulanmasında başarısızlığa uğranması durumunda izlenecek prosedürler veya karşılaşılabilecek sonuçlar, KAU PFA kapsamında açıkça belirtilebilir. Bu tür durumlarda, yetkili makamlar arzu ederlerse her bir vaka bazında neler yapılacağına ilişkin görüş alışverişinde bulunabilirler. Diğer taraftan, yerel hukuk veya usul hükümleri, mükellefe ve ilgili vergi idaresine yaptırımlar ve yükümlülükler dayatabilir. Aşağıdaki paragraflarda bazı ülkelerde uygulanmış ve genel olarak başarılı olabileceği kanıtlanmış prosedürlere paralel kılavuz önerilere yer verilmektedir. Ancak, şu belirtilmelidir ki bazı vergi idareleri farklı prosedür ve yaklaşımlar benimsemek arzusunda da olabilir.

75. Vergi idareleri, KAU PFA gerekliliklerinin birinin yerine getirilmemiş olduğunun tespit edilmesi durumunda dahi, KAU PFA hüküm ve koşullarına bağlı olarak, örneğin uyumsuzluğun çok önemli etkilerinin olmaması

durumunda, anlaşmanın uygulanmasına devam edilmesini kararlaştırabilirler. KAU PFA'nın uygulanmasına devam edilmesi kararlaştırılmazsa ise, vergi idaresinin önünde izlenebilecek üç seçenek vardır. Atılacak adımın mahiyeti muhtemelen, uyumsuzluğun ne kadar ciddi olduğuna bağlı olacaktır.

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 geçerli ve yürürlükteymiş gibi davranılacağı anlamına gelir. KAU PFA yok sayılır veya fesih edilirse, yok saymanın veya feshin geçerli olduğu mali yıl veya hesap dönemleri için, ilgili vergi idareleri ve mükellefler, KAU PFA yürürlüğe girmemiş gibi, yerel 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. Konuya ilişkin ayrıntılar aşağıdadır.

E.3.1 Bir KAU PFA'nın yok sayılması

77. Bir vergi idaresi aşağıdaki durumlarda KAU PFA'nın yok sayılmasına (tek taraflı olarak 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 beyanatının, hatasının veya noksanlığının olması veya

b) Katılımcı mükellef(ler)in KAU PFA'nın temel hüküm ve koşullarına uyum sağlamada önemli ölçüde 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 teklif eden vergi idaresi, bu kararı 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 olarak 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 beyanatının, hatasının veya noksanlığının 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 varsayımın geçerliğini tehdit eden önemli ihlalin olması ve

d) Vergi kanunlarında, KAU PFA bakımından oldukça önem ifade eden bir anlaşma hükmünü kapsayan bir değişiklik olması ve değişen koşullar dikkate alınarak anlaşmada revizyona gidilmesinin mümkün olmaması (bkz. 80-82 no'lu paragraflar).

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 tarih olabilir (yine de KAU PFA gereği kanundaki değişiklik ile fesih tarihi arasında bir geçiş süresi olabilir). Diğer durumlarda, örneğin kritik varsayımların birinde mali yıl veya hesap döneminde tam tarihi belirlenemeyen bir değişim olduğunda fesih, söz konusu mali yıl veya hesap dönemi için geçerli olacaktır. Fesih tarihinden itibaren KAU PFA'nın ilgili vergi mükellef(ler)i veya diğer vergi idaresi üzerinde herhangi bir bağlayıcılığı kalmaz.

81. Mükellefin vergi idaresini tatmin edecek 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 hükümlerine ilişkin değişiklikleri dikkate almayı kabul etmesi durumunda vergi idaresi fesihten vazgeçebilir. Bu durumda, KAU PFA'nın yeniden gözden geçirilmesi gündeme gelebilir (aşağıya bkz.).

82. Feshi öneren vergi idaresi, durumdan etkilenen mükellef(ler)i ve diğer vergi idare(ler)ini vakitlice bilgilendirmeli ve onların görüşlerine başvurmalıdır. Bu görüşmelerde PFA'nın fesih önerisinin nedenlerine ilişkin bir açıklama dâhil edilmelidir. Nihai karar verilmeden önce mükellefe cevap verme fırsatı 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 koşmalıdır. Vergi idaresinin değerlendirmesinin ardından kritik varsayımda önemli bir değişiklik olduğunun tespit edilmesi durumunda, KAU PFA değişikliği yansıtacak şekilde revize edilebilir. Yukarıda tartışıldığı üzere, bu varsayımlar KAU PFA'nın geçerliliği konusunda kritik olmasa da, KAU PFA'nın etkilenen tarafların incelemesine tabi tutulması uygun olabilir. Bu tür bir incelemenin bir sonucu, yine KAU PFA'nın revizyonu olabilir. Ancak pek çok durumda KAU PFA'nın hüküm ve koşulları, bu tür değişiklikleri revizyona ihtiyaç olmaksızın hesaba katacak kadar esnek olabilir.

84. Mükellefin böyle bir değişikliğe dair bildirimi, değişikliğin gerçekleşmesinden veya bundan haberdar olmasından sonra mümkün olan en kısa sürede yapması gerekir ve bildirim için, söz konusu yıla ya da hesap dönemine ilişkin yıllık rapor hazırlama zorunluluğu var ise, hiçbir durumda yıllık raporların hazır edilmesi gereken tarih geçirilmemelidir. Taraflara KAU PFA'nın revize edilmesi konusunda bir anlaşmaya varmaya gayret etmek için yeterince zaman tanınması ve böylelikle fesih ihtimalinin azaltılması için, mükellefin bu bilgilendirmeyi olabildiğince erken yapması uygun olacaktır.

85. Revize edilen KAU PFA'da revizyonun resmiyet 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 bitimini izleyen ilk günden itibaren etkili olacak şekilde revize edilmelidir. Vergi idareleri ve mükellef revize gereksinimi veya revizenin nasıl olacağı 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 idarelerince belirlenen kurallara uygun zamanda yapılmalıdır. Yenileme sürecinin, halen devam etmekte olan KAU PFA'nın yürürlük süresi dolmadan çok önce başlatılması yararlı olabilir.

87. Yenileme başvurusunun formatı, yürütülmesi ve değerlendirilmesi, genellikle ilk KAU PFA başvurusuyla benzer olmalıdır. Ancak, özellikle vakanın olguları ve koşullarında büyük değişiklikler olmaması kaydıyla, katılımcı vergi idarelerinin kabul etmesiyle gerekli ayrıntıların düzeyi azaltılabilir. Bir KAU PFA'nın yenilenmesi otomatik bir süreç değildir ve ilgili tüm tarafların rızası ile diğer şartların yanı sıra mükellefin, mevcut KAU PFA'nın hüküm ve koşullarına uyum sağladığını göstermesine bağlıdır. Yenilenen KAU PFA'daki yöntem ile hüküm ve koşullar, elbette daha önceki KAU PFA'dan farklı olabilir.

V. Bölüme Ek I

Transfer Fiyatlandırması Belgelendirmesi – Ana dosya

Ana dosyada aşağıdaki bilgiler yer almalıdır:

Organizasyon yapısı

- ÇUİ'nin hukuki ve ortaklık yapısı ile faaliyet gösteren işletmelerin coğrafi konumlarını gösteren şema

ÇUİ'nin faaliyet(ler)inin tanımı

- Aşağıdaki hususları içeren ÇUİ faaliyetlerinin genel bir yazılı açıklaması:
  - İşletme kârının önemli unsurları,
  - Grubun ürünlerinden ve/veya hizmet sunumlarından ciro itibariyle en büyük beşi ile grup cirosunun yüzde beşine kadar olan miktarlardaki diğer her türlü mal ve/veya hizmetin tedarik zincirinin açıklanması. İstenen bu açıklama şema veya diyagram şeklinde olmalıdır.
  - Araştırma-Geliştirme (Ar-Ge) haricindeki ÇUİ grubu içerisinde üyeler arasındaki önemli hizmet sözleşmelerinin bir listesi ve kısa açıklaması, bu listede, önemli hizmetler sağlayan başlıca lokasyonların mahiyetleri ile hizmet maliyetlerinin dağıtımında ve grup içi hizmetler karşılığında ödenecek fiyatların belirlenmesinde kullanılan transfer fiyatlandırması politikalarına ilişkin bilgiler de yer alır,
  - Grubun yukarıda ikinci sırada bahsi geçen ürün ve hizmetlerine ilişkin ana coğrafi pazar bilgileri,
  - Grup içindeki işletmeler tarafından sağlanan başlıca değer katkılarına ilişkin kısa bir yazılı işlev analizi (örn. gerçekleştirilen temel fonksiyonlar, üstlenilen önemli riskler ve kullanılan önemli varlıklar gibi),
  - Hesap dönemi içerisinde gerçekleşen önemli işletme yeniden yapılandırma, edinme ve elden çıkarma işlemlerine dair açıklamalar.

ÇUİ'nin gayrimaddi varlıkları (Rehberin VI. Bölümünde tanımlandığı üzere)

- ÇUİ'nin gayrimaddi varlık geliştirme, edinim ve kullan(dır)ımı ile ilgili stratejisinin genel bir açıklaması (Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin başlıca mekânlar ve yönetimin lokasyonları dâhil).

- ÇUİ grubunun transfer fiyatlandırması amaçları bakımından önemli gayrimaddi varlıklarının veya gayrimaddi varlık gruplarının, yasal olarak bunlara sahip olan işletmeleri içeren bir listesi.

- Maliyet katılım anlaşmaları, temel Ar-Ge hizmet sözleşmeleri ve lisans anlaşmaları dâhil gayrimaddi varlıklara ilişkin olarak ilişkili işletmeler arasındaki önemli anlaşmaların bir listesi.

- Grubun Ar-Ge ve gayrimaddi varlıklara ilişkin transfer fiyatlandırması politikalarının genel bir tarifi.

- İlgili hesap dönemi içerisinde ilişkili işletmeler arasındaki gayrimaddi varlıklara dair menfaatlerin önemli transferlerinin, bu işlemlere dâhil olan işletmelerin, ülkelerin ve ödenen bedellerin belirtildiği genel bir açıklaması.

Grup içi finansal faaliyetler

- Grubun finansmanına ilişkin, bağlantısız kreditörlerle yapılanlar dâhil önemli anlaşmaların genel bir açıklaması.

- Gruba merkezi finansman sağlama fonksiyonu yerine getiren ÇUİ üyesine ilişkin, kuruldukları ülke ve bu işletmelerin etkin yönetim merkezi dâhil genel bilgiler.

- İlişkili işletmeler arasındaki finansman anlaşmalarına ilişkin ÇUİ grubunun genel transfer fiyatlandırması politikalarının genel bir açıklaması.

ÇUİ'nin finansal ve vergisel durumu

- ÇUİ'nin ilgili hesap dönemi için finansal raporlama, iç yönetim, vergi veya diğer amaçlarla hazırlanmış konsolide mali bilançosu.

- ÇUİ grubunun yürürlükteki tek taraflı peşin fiyatlandırması anlaşmaları ve gelirin ülkeler arasında dağıtımıyla ilgili mali idarenin diğer kararlarının kısa bir özeti.

V. Bölüme Ek II

Transfer Fiyatlandırması Belgelendirmesi – Yerel dosya

Yerel dosya aşağıdaki unsurları içermelidir:

Yerel işletme

- Yerel işletmenin yönetim yapısının tasviri, yerel organizasyon şeması ve yerel idarenin rapor verdiği kişiler ile bu kişilerin ana ofislerinin bulunduğu ülkelere ilişkin bilgiler.

- Yerel işletmenin yürütmekte olduğu iş ve iş stratejisine ilişkin ayrıntılı bir açıklama: Bu kapsamda, yerel işletmenin işletme yeniden yapılandırmasından veya içinde bulunulan veya hemen bir önceki yıl yapılan gayrimaddi varlık transferlerinden doğrudan veya dolaylı etkilenip etkilenmediği bilgisi ile bu tür işlemlerin yerel işletmeyi ilgilendiren boyutlarına ilişkin açıklamalar da yer alır.

- Önemli rakipler.

Kontrollü işlemler

İşletmenin dâhil olduğu her bir önemli kontrollü işlem kategorisi için aşağıdaki bilgilerin yer alması gerekir:

- Önemli kontrollü işlemlerin (örn. üretim hizmetlerinin tedarik edilmesi, malların alımı, hizmetlerin temini, krediler, finansal ve performans garantileri, gayrimaddi varlıkların lisansları, vb.) ve bunların gerçekleşme koşullarının açıklaması.

- Kontrollü işlem kategorilerinin her biri itibariyle yerel işletmenin dâhil olduğu ve fakat yabancı alıcı veya ödeyicinin vergi idaresi tarafından kabul görmeyen grup içi ödeme ve tahsilatların miktarı (ürün, hizmet, imtiyaz, faiz, vs. için yapılan ödeme ve tahsilatlar).

- Her bir kontrollü işlem kategorisi itibariyle ilgili ilişkili işletmelerin ve bunlar arasındaki ilişkilerin belirlenmesi.

- Yerel işletmenin gerçekleştirdiği tüm önemli grup içi anlaşmaların kopyaları.

- Her bir dosyalanan kontrollü işlem kategorisi itibariyle geçmiş yıllara göre değişiklikleri de içeren mükellef ve ilişkili ilgili işletmelere dair ayrıntılı bir karşılaştırılabilirlik ve işlev analizi (Bu işlev analizinin ana dosyadaki bilgileri yansıtması kaydıyla, ana dosyaya yapılan bir gönderme yeterli olacaktır.).[1]

- İşlemin kategorisine göre en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin ve bu yöntemin seçilmesinin nedenlerinin belirtilmesi.

- Mevcut ise test taraf olarak seçilen ilişkili işletme ile bu seçimin nedenlerinin belirtilmesi.

- Transfer fiyatlandırması metodolojisinin uygulanmasına ilişkin önemli varsayımların bir özeti.

- Anlamlı ise çok yıllı bir analiz yapılmış olmasının nedenlerine dair bir açıklama.

- Şayet var ise seçilmiş emsal işlemlerin (iç veya dış) bir listesi ve tanımı ile transfer fiyatlandırması analizinde esas alınacak bağımsız işletmelerin ilgili mali göstergelerine ilişkin bilgiler ve ilaveten emsal araştırma metodolojisi ve bu tür bilgilerin kaynağına ilişkin açıklama.

- Gerçekleştirilen her türlü karşılaştılabilirlik düzeltmesine dair açıklamalar ve bu düzeltmelerin test edilen tarafın sonuçlarına göre mi, emsal işlemlere göre mi veya her ikisine göre mi yapıldığına dair bir gösterge.

- İlgili işlemlerin seçilmiş transfer fiyatlandırması yöntemine dayalı olarak emsallere uygun fiyatlandırıldığına dair varılan hükmün gerekçeli açıklaması.

1 Bu işlev analizinin ana dosyadaki bilgileri yansıtması kaydıyla, ana dosyaya yapılan bir gönderme yeterli olacaktır.

- Transfer fiyatlandırması metodolojisinin uygulanmasında kullanılan finansal bilgilerin özeti.

- Yukarıda belirtilen kontrollü işlemlerle ilgili olarak yerel vergi idaresinin taraf olmadığı tek taraflı ve ikili/çok taraflı PFA'lar ile diğer mali idare kararlarının kopyaları.

Finansal bilgiler

- İlgili hesap dönemine ilişkin olarak yerel işletmenin mali hesapları. Denetlenmiş hesap belgeleri var ise bunlar, yok ise hâlihazırdaki denetlenmemiş belgeler eklenmelidir.

- Transfer fiyatlandırması yönteminde kullanılan mali verilerin sene sonu mali tablolarıyla nasıl ilişkilendirileceğini gösteren bilgi ve dağıtım planları.

- Analizde kullanılan emsallerin ilgili mali verilerinin özeti ile bu verilerin elde edildiği kaynaklar.

V. Bölüme Ek III

Transfer Fiyatlandırması Belgeleri
Ülke Bazlı Rapor

A. Ülke bazlı rapor şablonu

Tablo 1- Gelir, vergiler ve işletme faaliyetlerinin ülkeler itibariyle dağılımı

ÇUİ Grubunun Adı: İlgili Hesap Dönemi: Kullanılan Para Birimi:										
Ülke	**Gelirler**			**Vergi Öncesi Kar (Zarar)**	**Ödenen Vergi (Nakit Olarak)**	**İlgili Hesap Döneminde Tahakkuk Eden Vergi**	**Sermaye**	**Geçmiş Yıl Karı**	**Çalışan Sayısı**	**Nakit ve Benzeri Dışındaki Maddi Varlıklar**
	İlişkisiz Kişi	**İlişkili Kişi**	**Toplam**							

Tablo 2- Ülkeler itibariyle ÇUİ grubu üyesi işletmelerin listesi

Çok Uluslu İşletme Grubunun Adı: İlgili Hesap Dönemi															
1	2	3	4 Ana Faaliyet Konusu												
Ülke	**İşletme Adı**	**İşletmenin Kurulduğu Yer Vergisel Açıdan Kurulduğu Ülkeden Farklı ise Bu Ülke Adı**	**Araştırma ve Geliştirme**	**Gayrimaddi Hakları Yönetme veya Sahip Olma**	**Satın Alma Tedarik**	**İmalat veya Üretim**	**Satış, Planlama veya Dağıtım**	**İdari, Yönetim veya Destek Hizmetleri**	**İlişkisiz Kişilere Hizmet Sağlama**	**Grup İçi Finansman**	**Mevzuatla Düzenlenmiş Finansal Hizmetleri**	**Sigorta**	**Hisse Senetleri veya Diğer Ortaklık Enstrümanlarına Sahiplik**	**Gayrifaal**	**Diğer**
	1.														
	2.														
	3.														
	1.														
	2.														
	3.														

(1) Lütfen üye işletmenin faaliyetini "Ek Bilgi" bölümünde belirtiniz.

Tablo 3- İlave Açıklamalar

Çok Uluslu İşletme Grubunun Adı: İlgili Hesap Dönemi:
Gerekli görülen veya ülke bazlı raporlamadaki bilgilerin anlaşılmasına yardımcı olabilecek ilave bilgi ve açıklamaları bu Tabloya yazınız.

B. Ülke Bazlı Rapor şablonu-Genel açıklamalar

Amaç

Bu Rehberin V. Bölümünün bu Ekinde, ÇUİ grubunun gelir, vergiler ve işletme faaliyetlerinin vergi idareleri bazında dağılımının bildirimine yönelik bir şablon yer almaktadır. Aşağıdaki bilgiler, Ülke Bazlı Raporun model şablonunun bütünleyici bir parçasını oluşturmaktadır.

Tanımlar

Bildirimi yapan ÇUİ

Bildirimi yapan ÇUİ, grubun nihai ana işletmesidir.

Üye İşletme

Ek III amaçları açısından bakıldığında, ÇUİ grubunun Üye İşletmesi; (i) bir ÇUİ grubunun mali raporlama sürecinde Konsolide Finansal Raporlarında yer alan veya hisse senetleri borsada işlem görüyor olsaydı yer alacak olan herbir ayrı işletme birimini; (ii) sadece büyüklük veya önemlilik gerekçeleriyle ÇUİ grubunun Konsolide Finansal Raporlarının dışında bırakılan işletme birimini; ve (iii) mali raporlama, vergi bildirimi veya iç yönetim kontrol gibi nedenlerle ayrı bir finansal tablo hazırlaması kaydıyla yukarıda (i) veya (ii) maddelerinde yer alan işletme birimlerinin her türlü sabit işyerini ifade eder.

Şubeler ve sabit işyerlerinin durumu

Sabit işyerlerinin verileri, bağlı olduğu işletme biriminin vergi idaresine değil, işyerinin bulunduğu yerdeki vergi idaresine rapor edilmelidir. Sabit işyerlerinin bağlı olduğu birim için yapılan vergi idaresi raporlaması, sabit işyerine ilişkin verileri içermemelidir.

Konsolide Finansal Raporlar

Konsolide Finansal Raporlar, bir ÇUİ grubunun nihai ana işletmesi ve üye işletmelerin varlıkları, yükümlülükleri, gelirleri, harcamaları ve nakit akışlarının tek bir ekonomik birimin verileri olarak yer aldığı finansal bildirimlerdir.

Yıllık şablonun kapsadığı dönem

Şablon, bildirimi yapan ÇUİ'nin hesap dönemini kapsamalıdır. Grup üyesi işletmeler açısından, bildirimi yapan ÇUİ'nin uygun görmesi halinde şablon, tutarlı bir şekilde (i) ilgili üyenin bildirimi yapan ÇUİ ile aynı gün sona eren veya bu tarihten 12 ay önceki süreçte sona eren hesap dönemlerine ilişkin bilgileri veya

(ii) bildirim yapan ÇUİ'nin hesap dönemi için rapor düzenleyen tüm ilgili üye işletmelere ilişkin bilgileri içermelidir.

Veri kaynağı

Bildirimde bulunan ÇUİ, şablonu tamamlarken yıldan yıla istikrarlı olarak aynı veri kaynaklarını kullanmalıdır. Bildirimi yapan ÇUİ, temin ettiği konsolidasyon bildirim paketlerinden, ilgili grup işletmelerinin yasal mali tablolarından, yasal düzenlemelerin öngördüğü mali bildirimlerden veya yönetim muhasebesi hesaplarından aldığı verileri kullanmayı tercih edebilir. Konsolide finansal bildirimlerde; gelir, kâr ve vergi kalemlerinin uyumlaştırılması gerekli değildir. Rapor yasal mali bildirimleri baz alıyorsa, tüm hesaplar Ek Bilgi bölümünde belirtilen yıllık ortalama döviz kuru üzerinden bildirimi yapan ÇUİ'nin yasal fonksiyonel para birimine çevrilmelidir. Bununla birlikte, farklı ülkelerde uygulanan muhasebe prensipleri arasındaki farklılıklar için ayarlamaların yapılması gerekmemektedir.

Bildirim yapan ÇUİ, Ek Bilgi bölümünde, şablonun hazırlanmasında kullanılan verilerin kaynağına ilişkin kısa bir açıklamaya yer vermelidir. Kullanılan veri kaynağında yıldan yıla bir değişim olması durumunda Bildirimi yapan ÇUİ, değişimin nedenlerini ve sonuçlarını Ek Bilgi bölümünde açıklamalıdır.

C. Ülke Bazlı Rapor Şablonu-Spesifik Bilgiler

Gelir, vergiler ve işletme faaliyetlerinin vergilendirme alanları itibariyle dağılımı (Tablo 1)

İlgili Vergilendirme alanı

Şablonun ilk sütununda ÇUİ grubu üyelerinin vergisel açıdan mukim olduğu vergilendirme alanlarının listesine yer verilmelidir. Vergilendirme alanı; Devletler yanında Devlet statüsünde olmayan ancak vergisel otonomiye sahip yetki alanlarını da ifade eder. Bildirimi yapan ÇUİ tarafından şablonun ayrı satırlarında vergisel açıdan herhangi bir vergilendirme alanında mukim sayılmayan ÇUİ grubu üyelerine de yer verilmelidir. Bir üye işletmenin birden fazla vergi bölgesinde faaliyet göstermesi durumunda mukim olunan vergi bölgesinin belirlenmesi için geçerli bir vergi anlaşması, belirleyici olarak kullanılabilir. Uygulanabilecek geçerli bir vergi anlaşmasının bulunmaması durumunda üye işletme etkin yönetim merkezinin olduğu vergilendirme alanıyla ilişkilendirilmelidir. Etkin yönetim merkezi, OECD Model Vergi Anlaşmasının 4. maddesi ve beraberindeki açıklamalara göre belirlenmelidir.

Gelirler

Bildirimi yapan ÇUİ, şablonun Gelirler başlığı altındaki üç sütununda, aşağıdaki bilgilere yer vermelidir: (i) ÇUİ grubunun tüm Üye İşletmelerinin ilgili vergilendirme bölgesinde ilişkili kişilerle yapmış oldukları işlemlerden elde ettikleri gelirlerin toplamı; (ii) ÇUİ grubunun tüm Üye İşletmelerinin ilgili vergilendirme bölgesinde ilişkisiz işletmelerle yapmış olduğu işlemlerden elde ettikleri gelirlerin toplamı; (iii) madde (i) ve madde (ii) toplamı. Gelirler; ürün ve ticari mal stoklarının ve işletmeye kayıtlı diğer varlıkların satış gelirleri, hizmet gelirleri, royalti gelirleri, faiz, prim, vs. kapsar. Diğer grup üyelerinden alınan ve ödeyen tarafın vergi idaresi tarafından temettü olarak değerlendirilen ödemeler, Gelirler kaleminin dışında tutulmalıdır.

Vergi öncesi kâr (zarar)

Bildirimi yapan ÇUİ, şablonun beşinci sütununda vergisel açıdan ilgili vergilendirme bölgesinde mukim tüm Üye İşletmelerinin gelir/kurumlar vergisi öncesi kâr (zarar) toplamına yer vermelidir. Vergi öncesi kâr (zarar), tüm olağan dışı gelir ve harcama kalemlerini kapsar.

Ödenen vergi (nakit olarak)

Şablonun altıncı sütununda Bildirimi yapan ÇUİ, ilgili vergilendirme bölgesinde mukim tüm Üye İşletmelerin ilgili hesap döneminde fiilen ödemiş oldukları toplam gelir/kurumlar vergisi miktarını belirtmelidir. Ödenen vergiler kalemi, Üye İşletme tarafından mukim olduğu vergilendirme bölgesinde ve tüm diğer vergilendirme bölgelerinde nakit ödediği vergi miktarlarını içermelidir. Bu kalem ayrıca Üye İşletmeye yapılan ödemelerden dolayı diğer işletmeler (bağlı ve bağımsız işletmeler) tarafından ödenen stopaj vergilerini de kapsar. Yani A vergilendirme bölgesinde yerleşik A şirketi B vergilendirme bölgesinde bir faiz geliri elde ediyor ise B vergilendirme bölgesinde ödenen stopaj vergisi, A şirketi tarafından bildirilmelidir.

Tahakkuk etmiş gelir vergisi (İlgili hesap dönemi)

Şablonun yedinci sütununda Bildirimi yapan ÇUİ tarafından, ilgili vergilendirme bölgelerinde mukim Üye İşletmelerin ilgili hesap döneminde tahakkuk eden gelir/kurumlar vergisi toplam tutarları yazılmalıdır. Bu kalem sadece ilgili hesap dönemindeki faaliyetlere ilişkin olmalı, belirsiz veya ertelenmiş vergi borçlarına yer verilmemelidir.

Sermaye

Bildirimi yapan ÇUİ, şablonun sekizinci sütununda ilgili vergilendirme bölgelerinde mukim Üye İşletmelerin beyan edilen sermayeleri toplamını kaydetmelidir. Sabit işyerleri açısından, yerleşik oldukları vergilendirme bölgesindeki düzenlemeler açısından bir sermaye belirleme gerekliliği yok ise beyan olunan sermaye, bunların tüzel kişiliği tarafından bildirilir.

Geçmiş yıl kârları

Şablonun dokuzuncu sütununda, ilgili vergilendirme bölgelerinde mukim bütün Üye İşletmelerin ilgili hesap dönemi sonundaki geçmiş dönem birikmiş kazanç (dağıtılmamış kâr) toplamı yer alır. Sabit işyerleri açısından birikmiş kazançlar, bunların tüzel kişiliği tarafından beyan edilmelidir.

Çalışan sayısı

Şablonun onuncu sütununda bildirimi yapan ÇUİ, ilgili vergilendirme bölgelerinde mukim tüm Üye İşletmelerin istihdam ettiği tam zamanlı toplam çalışan sayısına yer vermelidir. Çalışan sayısı yılsonu itibariyle, o yıla ilişkin ortalama istihdam düzeyleri bazında bildirilebileceği gibi ilgili vergilendirme bölgesi genelinde yıldan yıla düzenli olarak uygulanmakta olan başka bir baz kullanılarak da bildirilebilir. Amaca uygun olduğu ölçüde, Üye İşletmelerin rutin faaliyetlerine dâhil olan bağımsız yükleniciler, çalışan olarak bildirilebilir. Çalışan sayısında makul bir yuvarlama ya da tahmine izin verilmektedir; ancak bunun, farklı vergilendirme bölgelerindeki çalışan sayısının göreceli dağılımını önemli ölçüde saptırmaması gerekir. İşletmeler itibariyle uygulanan yaklaşımlar yıldan yıla tutarlı biçimde uygulanmalıdır.

Nakit ve nakit benzerleri haricindeki maddi varlıklar

Bildirimi yapan ÇUİ, şablonun onbirinci sütununda ilgili vergilendirme bölgelerinde mukim tüm Üye İşletmelerin maddi varlıklarının kayıtlı net değerinin toplamına yer vermelidir. Sabit işyerleri açısından varlıklar, fiilen bulundukları vergilendirme bölgesiyle ilişkilendirilmelidir. Buradaki amaç doğrultusunda, maddi varlıklar; nakit veya nakit benzerlerini içermediği gibi gayrimaddi varlıkları veya finansal varlıkları da içermez.

Vergilendirme Bölgeleri itibariyle ÇUİ grubu üyesi işletmelerin listesi (Tablo 2)

İlgili vergilendirme bölgesindeki üye işletmelerin adları

Bildirimi yapan ÇUİ, yasal isim/unvan bazında ÇUİ'nin ilgili vergilendirme bölgesinde mukim tüm Üye İşletmelerini listelemelidir. Öte yandan yukarıda belirtildiği üzere sabit işyerlerinin ise fiilen bulunduğu vergi bölgesine bildirilmesi gerekir. Sabit işyerlerinin tüzel kişiliği de belirtilmelidir (örn. "XYZ" Kurumu- Vergilendirme Bölgesi "A" sabit işyeri).

İşletmenin kurumsallaştığı veya kurulduğu yerin vergilendirme bölgesinin işletmenin mukim olduğu vergilendirme bölgesinden farklı olması

Bildirim yapan ÇUİ, Üye İşletmelerin yasalarına bağlı olarak kurumsallaştığı veya kurulduğu vergilendirme bölgesinin, Üye İşletmelerin mukim oldukları vergilendirme bölgesinden farklı olması halinde, Üye İşletmelerin kurumsallaştığı veya kurulduğu vergilendirme bölgesinin adını bildirmelidir.

Ana faaliyet(ler)in konusu

Bildirimi yapan ÇUİ, aşağıdaki kutulardan bir veya daha fazlasını işaretlemek suretiyle Üye İşletmelerin ana faaliyet konularını bildirmelidir.

Faaliyet Konuları
Araştırma ve Geliştirme
Fikri Mülkiyet Haklarının Elde Tutulması veya İdaresi
Satın Alma veya Tedarik
İmalat veya Üretim
Satış, Pazarlama veya Dağıtım
Makam ve Destek Hizmetleri
İlişkisiz Taraflara Hizmet Sağlanması
Grup İçi Finansman
Yasal Düzenlemelere Tabi Finansal Hizmetler
Sigorta
Hisseleri veya Diğer Öz Sermaye Unsurlarını Elde Tutma
Pasif (An itibariyle faaliyetsiz)
Diğer[1]

1 Lütfen Üye İşletmenin faaliyetinin mahiyetini "Ek Bilgi" bölümünde açıklayınız.

V. Bölüme Ek IV

Ülke Bazlı Rapor Uygulama Paketi

Giriş

Matrah Aşındırılması ve Kâr Aktarımı Planının (BEPS Planı, OECD, 2013) 13. Maddesi kapsamında geliştirilen Ülke Bazlı Raporlamanın istikrarlı ve hızlı bir şekilde uygulanabilmesini sağlamak üzere OECD/G20 BEPS Projesi katılımcısı ülkeler tarafından bir Ülke Bazlı Rapor Uygulama Paketi üzerinde anlaşmaya varılmıştır. Bu uygulama paketi, aşağıdaki unsurlardan oluşur: (i) ülkeler tarafından bir ÇUİ grubunun nihai ana işletmenin, mukim olduğu vergilendirme bölgesinde destekleyici bildirim gerekliliklerini de içeren bir Ülke Bazlı Rapor sunmasını zorunlu kılmak üzere kullanılabilecek bir model düzenleme ve (ii) Ülke Bazlı Raporların değişimini sağlamak üzere sırasıyla (1) Vergisel Konularda Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşmalarına, (2) İkili Vergi Anlaşmalarına ve (3) Vergisel Bilgilerin Değişimi Anlaşmalarına (VBDA) dayanan üç adet Model Yetkili Makam Anlaşması. Gelişmekte olan ülkelerin, Ülke Bazlı Raporlamanın uygulanması konusunda desteğe ihtiyaç duyabilecekleri de bilinmektedir.

Model Düzenleme

Ülke Bazlı Rapor Uygulama Paketinde yer alan model düzenleme, hiç bir hususi vergilendirme bölgesinin anayasa hukuku ve yasal sistemini veya vergi yasalarının yapısı ve ifadelerini dikkate almaz. Vergilendirme bölgeleri, yürürlükteki düzenlemelerde değişiklik gerektiğinde bu model düzenlemeyi doğrudan kendi yasal sistemlerine uyarlayabilirler.

Yetkili Makam Anlaşmaları

Vergisel Konularda Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşmasının 6. maddesi Anlaşmanın taraflarının yetkili makamların otomatik bilgi değişimi

prosedürünün içeriği üzerinde anlaşmaya varmalarını ve buna uymalarını gerekli kılar. Ortak Raporlama Standardı bağlamında bu gereklilik, otomatik bilgi değişiminin kapsamı, zamanlaması, süreçleri ve önlemlerini belirleyen Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşmasına dönüştürülmüştür.

Ortak Raporlama Standardı bağlamında Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması aracılığıyla otomatik bilgi değişiminin hem zaman hem de kaynak verimliliği sağladığı kanıtlanmış olduğundan, Ülke Bazlı Raporlarla ilgili olarak otomatik bilgi değişimi amacıyla aynı yaklaşımın kullanılması mümkündür. Bu nedenle de Anlaşmaya dayanılarak ve sonuçlandırılan Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşmasından esinlenilerek, Ortak Raporlama Standardı uygulanmasına yönelik Ülke Bazlı Raporların Değişiminde Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması geliştirilmiştir. Ayrıca Ülke Bazlı Raporların değişimi için, biri Çifte Vergileme Anlaşmaları altındaki değişimler, diğeri ise Vergisel Bilgiler Değişim Anlaşmaları altındaki değişimler olmak üzere iki model yetkili makam anlaşması daha geliştirilmiştir.

Bu Rehberin V. Bölümünün 5 no'lu paragrafı doğrultusunda transfer fiyatlandırması belgelendirmesinin üç amacından birisi, vergi idarelerine bilgiye dayalı bir transfer fiyatlandırması risk değerlendirmesi yürütmeleri için gerekli bilgileri sağlamak olup, bu Rehberin V. Bölümünün 10 no'lu paragrafında da, verimli bir risk belirleme ve değerlendirmesinin, transfer fiyatlandırması denetiminde uygun durumların seçimi sürecinde vazgeçilmez bir erken aşama olduğu belirtilir. Yürürlükteki Ülke Bazlı Raporlama Uygulama Paketinde yer alan model yetkili makam anlaşmaları temel alınarak değişimi yapılan Ülke Bazlı Rapor, transfer fiyatlandırması belgelendirmesinin üç ayağından birini temsil eder ve bu Rehberin V. Bölümünün 16, 17 ve 25 no'lu paragraflarına uygun olarak vergi idarelerine verimli ve sağlıklı bir transfer fiyatlandırması değerlendirme analizi yürütebilmeleri için uygun ve güvenilir bilgileri sağlar. Bu bağlamda model yetkili makam anlaşmaları Ülke Bazlı Raporda yer alan bilgilere ilgili vergi idarelerinin ulaşabilmesini sağlayacak bir çerçeve oluşturmayı hedeflerken; öngörülebileceği üzere otomatik bilgi değişimi sayesinde bu tür bilgiler, vergi yasalarının uygulanması bakımından idareler için büyük önem ifade eder.

Ülke Bazlı Raporların Değişimine ilişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşmasının amacı, ÇUİ grubunun Bildirimi yapan işletmesi tarafından yıllık bazda hazırlanan ve bu şirketin vergisel açıdan mukim olduğu vergilendirme bölgesinin vergi idaresine beyan edilen Ülke Bazlı Raporların otomatik

değişimine yönelik olarak, BEPS 13 no'lu Eylemini uygulayan bölgelerin Yetkili Makamları için ihtiyaç duyulabilecek kural ve süreçleri belirlemektir.

Pek çok madde hükmü açısından ifade tarzı, Ortak Raporlama Standardı kapsamındaki değişimler amacıyla hazırlanan Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması metniyle benzerlik arz etmektedir. Gerekli görüldüğünde, ifadelerde bu Rehberin 5. Bölümündeki Ülke Bazlı Raporlamaya ilişkin açıklamaları yansıtacak şekilde tamamlama veya değişikliklere gidilmiştir.

Bir sonraki adım olarak; Ülke Bazlı Raporların elektronik değişiminin uygulanmasına yönelik bir XML Planı ve bununla ilgili bir Kullanıcı Kılavuzu geliştirilmesi planlanmaktadır.

Ülke Bazlı Raporlamaya İlişkin Model Mevzuat

Madde 1
Tanımlar

[Mevzuatın Adı] amaçları doğrultusunda aşağıdaki terimler şu anlamlara gelmektedir:

1. "Grup" terimi, sahiplik veya kontrol açısından birbiriyle ilişkili olan ve geçerli muhasebe kuralları çerçevesinde finansal raporlama için Konsolide Finansal Tablolar hazırlamak zorunluluğu bulunan veya işletmelerinden herhangi birisinin hisselerinin borsada işlem görmesi durumunda böyle bir zorunluluğun ortaya çıkması mümkün olan işletmeler topluluğunu ifade eder.

2. "ÇUİ Grubu" terimi, (i) vergisel açıdan ikametleri farklı olan iki veya daha fazla işletmeden oluşan veya vergisel açıdan bir bölgede yerleşik olup bir başka bölgede yürüttüğü faaliyetleri sabit işyeri olarak vergiye tabi tutulan bir işletmeyi ve (ii) bir ÇUİ Harici Grup sayılmayan her bir Grubu ifade eder.

3. "ÇUİ Harici Grup" terimi, Grubun Hesap Dönemi açısından konsolide grup geliri, Bildirim yapılan Hesap Döneminin hemen öncesindeki Konsolide Finansal Tablolarda yer aldığı kadarıyla [750 milyon Avro] / [Ocak 2015 tarihi itibariyle 750 milyon Avro tutarına yaklaşık eş miktardaki yerel para miktarını ekle] altında olan bir Grubu ifade eder.

4. "Üye İşletme" terimi, (i) finansal raporlama amaçları açısından ÇUİ Grubunun Konsolide Finansal Tablolarına dâhil edilmiş veya hisselerinin borsada işlem görmesi durumunda dâhil edilecek olan herhangi bir işletme birimi; (ii) sadece büyüklük ve önem derecesi bakımından ÇUİ Grubunun Konsolide Finansal Tablolarının dışında bırakılmış bir işletme birimini ve (iii) ÇUİ Grubunun yukarıda (i) veya (ii) ye dâhil olduğu herhangi bir ayrı işletme biriminin finansal raporlama, vergi bildirimi veya iç yönetim kontrol süreçleri bakımından ayrı bir finansal tablo hazırlamak durumunda olduğu sabit işyerini kapsar.

5. "Bildirimi Yapan İşletme" terimi, ÇUİ Grubu adına mukimi olduğu vergilendirme bölgesinin vergi idaresine 4. Maddedeki gereklilikleri karşılayan bir Ülke Bazlı Rapor hazırlamakla yükümlü işletmeyi ifade eder. Bildirimi yapan

İşletme, Nihai Ana İşletme, Vekil Ana İşletme veya 2. Maddenin 2'nci paragrafında tarif edilen herhangi bir işletme olabilir.

6. "Nihai Ana İşletme" kavramı bir ÇUİ Grubunun, aşağıdaki kriterleri karşılayan bir Üye İşletmesi anlamına gelmektedir:

i. Bir ÇUİ grubunun Üye İşletmelerinin bir veya daha fazlasında, vergisel açıdan mukim olduğu bölgede uygulanan genel muhasebe standartları çerçevesinde Konsolide Finansal Tablolar hazırlama yükümlülüğünde olmasına yetecek kadar hisseye doğrudan veya dolaylı olarak sahip olması veya hisseleri vergisel açıdan yerleşik olduğu bölgede borsada işlem görmesi durumunda Konsolide Finansal Tablolar hazırlama yükümlülüğü ile karşılaşacak olması; ve
ii. ÇUİ grubunun, yukarıda (i) maddesinde bahsi geçen Üye İşletmesi içerisinde doğrudan veya dolaylı hissesi olan başka hiçbir Üye İşletmenin olmaması.

7. "Vekil Ana İşletme" terimi, bir ÇUİ Grubunun Nihai Ana İşletmesi tarafından tek vekili olarak atanıp, 2. Maddenin 2'nci paragrafının (i) ve (ii) numaralı bölümlerinde belirtilen şartlar yerine geldiğinde vergisel açıdan mukim bulunduğu ülkede Ülke Bazlı Rapor hazırlayacak olan Üye İşletmesidir.

8. "Hesap Dönemi" terimi, ÇUİ grubunun Nihai Ana İşletmesinin finansal tablolarını hazırladığı yıllık muhasebe dönemidir.

9. "Bildirim Yapılan Hesap dönemi" terimi, 4. Maddede tanımlanan Ülke Bazlı Rapordaki finansal ve operasyonel sonuçların ilgili bulunduğu hesap dönemini ifade etmektedir.

10. "Yetkili Makam Anlaşması" terimi, (i) Uluslararası bir Anlaşmanın tarafı olan ülkelerin yetkili temsilcileri arasında olup, (ii) taraf ülkeler arasında ülke bazlı raporların otomatik paylaşımını gerekli kılan bir anlaşmayı ifade eder.

11. "Uluslararası Anlaşma" terimi ile, Vergisel Konularda Çok Taraflı Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması, ikili veya çok taraflı herhangi bir vergi anlaşması veya [ülke adı] taraf olduğu ve ülkeler arasında otomatik değişimler dâhil, vergisel bilgilerin değişimi konusunda yasal yetki sağlayan Vergisel Bilgilerin Değişim Anlaşması kastedilmektedir.

12. "Konsolide Finansal Tablolar" terimi, bir ÇUİ Grubunun Nihai Ana İşletmesi ve Üye İşletmelerinin varlıkları, yükümlülükleri, gelirleri, harcamaları

ve nakit akışlarının tek bir ekonomik varlığın verileri olarak sunulduğu finansal tabloları ifade eder.

13. Bir ülkeye ilişkin "Sistematik Hata" terimi, [ülke adı] ile yürürlükte olan Yetkili Makam Anlaşması bulunmakla birlikte, otomatik değişimin durdurulmuş (anlaşma hükümlerine uygun olmayan nedenlerle) veya elindeki ÇUİ Grubu Ülke Bazlı Raporlarını Üye İşletmelerin bulunduğu [ülke adı] Makam otomatik değişimi durdurmuş (anlaşma hükümlerine uygun olmayan nedenlerle) veya elindeki ÇUİ grubu ülke bazlı raporlarını ilgili ülkeye otomatik gönderilmesinde sıklıkla başarısız olma durumunu ifade eder.

Madde 2
Beyan Yükümlülüğü

1. Her bir ÇUİ grubunun Nihai Ana İşletmesi, vergisel yönden mukim olduğu ülkenin vergi idaresine 5. Maddede belirtilen tarihte veya öncesinde ilgili hesap dönemine ilişkin 4. Maddede yer alan gereklilikleri taşıyan bir Ülke Bazlı Rapor sunmak durumundadır.

2. Bir ÇUİ grubunun Nihai Ana İşletmesi olmayan bir Üye İşletme, aşağıdaki kriterlerin yerine getirilmesi durumunda, ilgili ülkenin vergi idaresine 5. Maddede belirtilen tarihte veya öncesinde bağlı olduğu ÇUİ'nin hesap dönemine ilişkin 4. Maddede yer alan gereklilikleri taşıyan bir Ülke Bazlı Rapor sunmak durumundadır:

i. İşletme vergisel yönden [ülke adı] mukimdir ve;

ii. Aşağıdaki koşullardan birinin gerçekleşmesi:

a) ÇUİ grubunun Nihai Ana İşletmesinin, vergisel yönden mukim olduğu ülkede Ülke Bazlı Rapor hazırlamak yükümlülüğünün bulunmaması veya

b) Nihai Ana İşletmenin vergisel açıdan mukim olduğu ülke ile [ülke adı] arasında yürürlükte bir uluslararası anlaşma bulunmakla birlikte bildirimi yapılacak hesap dönemine ilişkin Ülke Bazlı Rapor hazırlanmasına yönelik [ülke adı] ile bir Yetkili Makam Anlaşmasına 5. Maddede belirtilen tarihe kadar geçerlilik kazandırılmaması veya

c) Nihai Ana İşletmenin vergisel açıdan mukim olduğu ülkenin Sistematik Hatasının, Üye İşletmenin vergisel açıdan mukim olduğu [ülke adı] [ülke adı Vergi İdaresi] tarafından Üye İşletmeye bildirilmesi.

ÇUİ Grubunun, [ülke adı] vergisel amaçlarla mukim birden fazla Üye İşletmesi bulunuyor ve yukarıdaki (ii) alt başlığında sıralanan koşullardan en az birisi mevcut ise ÇUİ Grubu, bu Üye İşletmelerden herhangi birisini 4. Maddenin gereklilikleri çerçevesinde 5. Maddede belirtilen tarih veya öncesinde Bildirim yapılacak Hesap Dönemine ilişkin Ülke Bazlı Raporu sunmak ve [ülke adı vergi idaresini] bu bildirimin ÇUİ Grubunun [ülke adı] vergisel açıdan mukim tüm Üye İşletmelerinin bildirim yükümlülüklerini karşılamayı amaçladığı konusunda bilgilendirmek üzere görevlendirebilir.

15. 2. Maddenin 2'nci paragrafındaki hükümlere karşın, söz konusu paragrafın (ii) alt bölümünde sıralanan koşullardan biri veya daha fazlasının geçerli olması durumunda, üyesi olduğu ÇUİ 5. Maddede belirlenen tarihte veya öncesinde bir Vekil Ana İşletme aracılığıyla aşağıdaki koşulları sağlayan bir Ülke Bazlı Raporu vergisel açıdan yerleşik olduğu [ülke adı vergi idaresi] sunduğunda söz konusu paragrafta tarif edilen şirket, mukim olduğu ülke vergi idaresine herhangi bir Hesap Dönemine ilişkin olarak Ülke Bazlı Rapor sunma yükümlülüğünde olmaz:

a) Vekil Ana İşletmenin vergisel açıdan mukim olduğu [ülke]nin 4. Maddedeki gereklilikleri karşılayan bir Ülke Bazlı Rapor sunulmasını zorunlu kılması,

b) Vekil Ana İşletmenin vergisel açıdan mukim olduğu ülkenin, 5. Maddede belirlenen zamana kadar ilgili hesap dönemi için Ülke Bazlı Rapor düzenlenmesine yönelik olarak ilgili [ülke] ile taraf olduğu bir Yetkili Makam Anlaşmasının bulunması,

c) Vekil Ana İşletmenin vergisel açıdan mukim olduğu [ülke] vergi idaresinin ilgili [ülke] vergi idaresini bir Sistematik Hata konusunda bilgilendirmemiş olması,

d) Vekil Ana İşletmenin vergisel açıdan mukim olduğu [ülke] vergi idaresinin, bu şirkete bağlı Üye İşletmenin vergisel açıdan mukim olduğu ülke vergi idaresi tarafından 3. Maddenin 1'inci paragrafına uygun olarak bilgilendirilmiş olması; ve

e) İlgili [ülke] vergi idaresine 3. Maddenin 2'nci paragrafına uygun olarak gerekli bilginin verilmiş olması.

Madde 3
Bilgilendirme

1. Bir ÇUİ Grubunun [ülke adı] vergisel açıdan mukim olan her bir Üye İşletmesi [ÇUİ Grubunun Bildirimin yapıldığı Hesap Döneminin son günü] kadar [ülke adı vergi idaresini] Nihai Ana İşletme mi yoksa Vekil Ana İşletme mi yoksa Vekil Ana Şirket mi olduğu konusunda bilgilendirmelidir.

2. Bir ÇUİ Grubunun [ülke adı] vergisel açıdan mukim bir Üye İşletmesi Nihai Ana İşletmesi veya Vekil Ana İşletmesi değil ise [ülke adı vergi idaresini], [bildirimin yapılacağı Hesap Döneminin son günü] kadar bu ÇUİ Grubunda bildirimi yapacak olan işletmenin kimliği ve vergisel açıdan mukim olduğu ülke konusunda bilgilendirmelidir.

Madde 4
Ülke Bazlı Rapor

1. [Mevzuatın Adı] amaçları çerçevesinde bir ÇUİ Grubuna ilişkin Ülke Bazlı Rapor, aşağıdaki unsurları içeren bir rapordur:

i. ÇUİ Grubunun faaliyet gösterdiği her bir ülke itibariyle gelir, vergi öncesi kâr (zarar) miktarı, ödenen gelir vergisi, tahakkuk eden gelir vergisi, beyan edilen sermaye, birikmiş kazançlar, çalışan sayısı ve nakit ve nakit benzerleri haricindeki maddi varlıklara ilişkin toplu bilgiler;

ii. ÇUİ Grubunun tüm Üye İşletmelerinin vergisel açıdan mukim olduğu ülkeler belirtilmek suretiyle tanıtımı ve vergisel yönden belirtilenden farklı bir ülkeden kanunları çerçevesinde teşkilatlanmaları söz konusuysa bunların kurulu bulundukları ülkelerin adı ve Üye işletmelerin ana işletme faaliyetlerinin mahiyeti

2. Ülke Bazlı Rapor; [zaman zaman yenilenen OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi V. Bölüm Ek III'te] / [OECD/G20 Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı 13. Eylem Planına dayanan Transfer Fiyatlandırması Belgelendirmesi ve Ülke Bazlı Raporlama Hakkında Raporun III numaralı ekinde] / [mevzuat adı ekinde] yer alan tanım ve açıklamalara uygun olarak ve verilen şablon formunda doldurulacaktır.

Madde 5

Beyan zamanı

Bu [mevzuat adı] ile gerekli kılınan Ülke Bazlı Raporun en geç ÇUİ Grubunun bildirime konu Hesap Döneminin son gününden 12 ay geçmeden verilmesi gerekmektedir.

Madde 6
Ülke Bazlı Rapor Bilgilerinin Kullanımı ve Mahremiyeti

1. [Ülke adı] vergi idaresi, Ülke Bazlı Raporu, ÇUİ Grubu üyelerinin mevcut transfer fiyatlandırması kurallarına uymaması dâhil, [ülke]deki yüksek düzeyde transfer fiyatlandırması risklerinin ve matrah aşındırılması ve kâr aktarımı ile ilgili risklerin belirlenmesinin yanı sıra ve mümkün ise ekonomik ve istatistiksel analiz amaçlarıyla kullanacaktır. [ülke adı] vergi idaresinin öngöreceği transfer fiyatlandırması düzeltmeleri, Ülke Bazlı Rapora dayandırılmayacaktır.

2. [ülke adı] vergi idaresi, Ülke Bazlı Raporun içerdiği bilgilerin gizliliğini, Vergisel Konularda Karşılıklı İdari Yardımlaşmaya İlişkin Çok Taraflı Anlaşma çerçevesinde edinilmiş bilgilerle asgari aynı ölçüde koruyacaktır.

Madde 7
Cezalar

Bu model mevzuat, Bildirim yapan İşletmeye Ülke Bazlı Rapor düzenleme gerekliliklerine uymaması durumunda uygulanacak ceza hükümlerini içermez. Ülkelerin, yürürlükteki transfer fiyatlandırması belgelendirmesine yönelik cezalarını, Ülke Bazlı Raporlamaya da teşmil edecekleri tahmin edilmektedir.

Madde 8
Geçerlilik Tarihi

Bu [mevzuat adı], ÇUİ'lerin [1 Ocak 2016] tarihinde veya sonrasında başlayan Bildirime konu Hesap Dönemleri için geçerlidir.

Ülke Bazlı Raporların Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması

Ülke Bazlı Raporların Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşmasının ("Anlaşma") kapsamında olan bölgeler veya tarafı olan ülkeler, Vergisel Konularda Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması veya Protokolle değiştirilen Vergisel Konularda Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşmasının tarafları veya bu Anlaşmayı imzalamış veya imzalama niyetlerini beyan etmiş ve Anlaşmanın Ülke Bazlı Rapor çerçevesinde otomatik bilgi değişimi gerçekleşmeden önce yürürlüğe gireceğinden haberdar olan taraflar olduğundan;

Anlaşmayı imzalamış veya imzalama niyetini beyan etmiş bir ülke, ancak Anlaşmanın tarafı olduğunda işbu Anlaşmanın 1. Bölümünde tanımlanan bir Yetki Alanı olabileceğinden;

Ülkeler, yıllık Ülke Bazlı Raporların otomatik değişimi aracılığıyla ve yüksek düzeyli transfer fiyatlandırması riskleri ve diğer matrah aşındırma ve kâr aktarımı risklerinin değerlendirilmesi ve ekonomik ve finansal analiz amaçlarıyla; uluslararası vergi şeffaflığını artırmayı ve kendi vergi idarelerinin gelirin ve ödenen vergilerin küresel dağılımı ile ÇUİ Gruplarının faaliyet göstermekte olduğu vergi bölgeleri arasında ekonomik faaliyetlerin belli başlı ekonomik göstergeleri gibi bilgilere erişimini geliştirmeyi istediğinden;

Her bir taraf ülkenin kanunları bir ÇUİ grubunun bildirim yapan işletmesinin yıllık olarak Ülke Bazlı Rapor hazırlamasını zorunlu kıldığından veya zorunlu kılması beklediğinden;

Ülke Bazlı Rapor, küresel ana dosya ve yerel dosya ile birlikte üç ayaklı bir yapının bir parçası olarak vergi idarelerine verimli ve sağlıklı bir transfer fiyatlandırması risk değerlendirmesi analizi gerçekleştirme konusunda uygun ve güvenilir bilgiler sağlayacak standart bir transfer fiyatlandırması belgelendirmesi yaklaşımını temsil ettiğinden;

Anlaşmanın III. Bölümü otomatik bazda bilgi değişimi dâhil vergisel amaçlarla bilgi değişimi konusunda yetki verdiğinden ve ülkelerin yetkili makamlarının bu tür otomatik değişimlerin kapsamı ve yöntemi üzerinde anlaşmalarına izin verdiğinden;

Bilgi değişimi Yetkili Makamlar arasında aslen ikili bazda gerçekleşecek olmakla birlikte Anlaşmanın 6. maddesi, iki veya daha fazla tarafın karşılıklı olarak otomatik bilgi değişimi üzerinde anlaşabileceğini hükme bağladığından;

Ülkelerin, ülke bazlı raporların ilk değişimi gerçekleşinceye kadar aşağıdaki hususları yerine getirecek olmasından veya getirmesi beklendiğinden: (i) işbu Anlaşmanın 5. Bölümü kapsamında, işbu Anlaşma çerçevesinde edinilen bilgilerin gizli kalmasını ve yüksek düzeyde transfer fiyatlandırması riskleri ve matrah aşındırılması ve kâr aktarımı ile bağlantılı diğer risklerin ölçülmesinin yanı sıra uygun olduğunda ekonomik ve istatistiksel analiz amacıyla kullanılmasını sağlayacak önlemleri almak, (ii) etkin bir değişim için gerekli altyapı (zamanında, doğru ve güvenilir bilgi değişimi, etkin ve güvenilir iletişim ve değişim veya değişim talepleriyle ilgili soru ve endişeleri hızlı bir şekilde çözüme kavuşturma ve işbu Anlaşmanın 4. Bölümünün maddelerine ilişkin uygulamaların doğru biçimde yürütülmesini sağlayacak süreçleri oluşturmak) ve (iii) Bildirimi yapacak İşletmelerin Ülke Bazlı Rapor hazırlamalarını gerektirecek yasal düzenlemeler;

Ülkeler, OECD Model Anlaşmanın 24. Maddesinin 2'nci paragrafının yanı sıra işbu Anlaşmanın 6. Bölümünün 1'inci paragrafına uygun olarak istenmeyen ekonomik sonuçların çözüme kavuşturulması amacıyla şahıs işletmeleri dâhil görüş alışverişinde bulunma kararlılığında olduğundan;

Örneğin çifte vergileme anlaşmasına dayanarak Yetkili Makamların ülkeleri arasında yapılan karşılıklı yardımlaşma usulleri, Ülke Bazlı Raporların bu Anlaşmaya dayanarak değiştirilmesi durumunda da uygulanabilir olduğundan;

Ülkelerin Yetkili Makamları işbu Anlaşmayı ulusal hukuki prosedürlerine (şayet var ise) bağlı olmaksızın sonuçlandırma ve bilgilerin kullanımının kısıtlanması dâhil Anlaşmada yer alan gizlilik ve diğer koruma önlemlerini uygulama kararlılığında olduğundan;

Dolayıdır ki Yetkili Makamlar, aşağıdaki konularda anlaşmaya varmışlardır:

BÖLÜM 1

Tanımlar

1. İşbu Anlaşmanın amacı doğrultusunda aşağıdaki terimler aşağıdaki şekilde tanımlanmaktadır:

a) "**Bölge**" terimi, 28. maddesine uygun olarak imzalama, kabul veya onaylama yoluyla veya 29. maddesi uyarınca bölgesel genişletme aracılığıyla OECD Model Anlaşmasının yürürlükte ve geçerli olduğu ve işbu Anlaşmayı imzalamış taraflardan biri olan ülke veya bölge anlamına gelmektedir;

b) "**Yetkili Makam**", her bir Bölge için Anlaşmanın B Ekinde listelenmiş kişi ve yetkilileri kapsamaktadır;

c) "**Grup**" terimi, sahiplik veya kontrol aracılığıyla birbiriyle bağlantılı olup uygulanabilir muhasebe prensipleri çerçevesinde finansal raporlama amaçları doğrultusunda konsolide finansal raporlar hazırlamak yükümlülüğünde olan veya içlerinden birinin hisselerinin borsada işlem görmesi durumunda bu yükümlülükle karşılaşacak olan işletmeler topluluğu anlamına gelmektedir;

d) "**Çok Uluslu İşletme (ÇUİ) Grubu**" terimi; (i) vergisel açılardan farklı bölgelerde mukim iki veya daha fazla işletmeyi veya vergisel açıdan bir bölgede yerleşik olup sabit işyeri vasıtasıyla yürüttüğü faaliyetleri nedeniyle başka bir bölgede daha vergiye tabi olan işletmeyi bünyesinde barındıran, ve (ii) ÇUİ Harici Grup olmayan grupları kapsar;

e) "**ÇUİ Harici Grup**" terimi, grubun cari konsolide finansal raporlarında gösterilen, finansal raporlama yılından hemen bir önceki finansal raporlama yılındaki, yıllık konsolide geliri, 2020 gözden geçilmesindeki görüşleri takiben değiştirilebilecek olsa da, 2015 Raporu ile tutarlı olan ve Vergilendirme Bölgesinin yerel mevzuatında tanımlanan belirli sınırın altında olduğundan, ülke bazında rapor hazırlamak zorunda olmayan Grupları kapsar;

f) "**Üye İşletme**" terimi, (i) finansal raporlama amaçları açısından ÇUİ grubunun Konsolide Finansal Tablolarına dâhil edilmiş veya

hisselerinin borsada işlem görmesi durumunda dâhil edilecek olan herhangi bir işletme birimini; (ii) sadece büyüklük ve önem derecesi bakımından ÇUİ grubunun Konsolide Finansal Tablolarının dışında bırakılmış bir işletme birimini ve (iii) ÇUİ grubunun yukarıda (i) veya (ii) ye dâhil olan herhangi bir işletme biriminin, finansal raporlama, vergi bildirimi veya iç yönetim kontrol süreçleri bakımından ayrı bir finansal tablo hazırlamak durumunda olduğu herhangi bir sabit işyerini kapsar.

g) "**Bildirimi Yapan İşletme**" terimi, vergisel açıdan yerleşik olduğu Vergilendirme Bölgesinin yerel kanunlarına göre, kendi kapasitesi çerçevesinde ÇUİ grubu adına Ülke Bazlı Rapor hazırlayan işletmeyi kapsar.

h) "**Ülke Bazlı Rapor**", Bildirimi Yapan İşletme tarafından vergisel açıdan mukim olduğu vergilendirme bölgesi kanunları çerçevesinde yıllık bazda hazırlanan ve bu kanunlar kapsamında istenilen bilgileri içeren, 2015 Raporunda belirlenen (2020 yılındaki gözden geçirmede olası yenilik ve değişikliklere tabi olmak üzere) kalemleri kapsayan ve formatı yansıtan Ülke Bazlı Rapor anlamına gelmektedir.

i) "**2015 Raporu**", OECD/G20 Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımına Yönelik 13 Numaralı Eylem Planı uyarınca Transfer Fiyatlandırması Belgelendirmesi ve Ülke Bazlı Raporlama başlığıyla hazırlanan konsolide rapordur.

j) "**Koordinasyon Organı**" Anlaşmanın 24. maddesinin 3'üncü paragrafı uyarınca tarafların Yetkili Makamların temsilcilerinden oluşan koordinasyon birimidir.

k) "**Koordinasyon Organı Genel Sekreterliği**", Anlaşmanın 24. maddesinin 3'üncü paragrafı uyarınca Koordinasyon Organına destek sağlayan OECD Genel Sekreterliğidir.

l) "**Anlaşmanın Yürürlüğü**," herhangi iki Yetkili Makam açısından her iki tarafın da birbirleriyle otomatik bilgi değişimi yapma niyetinde oldukları ve 8. Kısım 2'nci paragrafta sıralanan diğer koşulları da sağladıkları anlamına gelmektedir. Aralarında uygulanmak üzere işbu Anlaşmanın yürürlükte olduğu Yetkili Makamların bir listesi, OECD web sitesinde yayımlanır.

2. İşbu anlaşmanın bir Vergilendirme Bölgesi Yetkili Makamı tarafından herhangi bir zamanda uygulanmasına ilişin olarak; işbu Anlaşmada özel olarak tanımlanmayan her bir terim için, koşulların başka türlüsünü gerektirmemesi veya Yetkili Makamların (yerel kanunların izin verdiği gibi) ortak bir anlam üzerinde anlaşmaması koşuluyla, işbu Anlaşmayı uygulayan Vergilendirme Bölgesinin diğer kanunlarına nazaran vergi kanunlarındaki manalar öne çıkar.

BÖLÜM 2

ÇUİ Grupları Açısından Bilgi Değişimi

1. OECD Model Anlaşmasının 6, 21 ve 22. maddeleri uyarınca her bir Yetkili Makam, kendi bölgesinde vergisel amaçlarla mukim her bir Bildirim Yapan İşletmeden aldığı Ülke Bazlı Raporu yıllık olarak ve otomatik bazda aralarında yürürlükte Anlaşma bulunan ve Ülke Bazlı Raporun içerdiği bilgilerden hareketle Bildirimi Yapan İşletmenin bağlı bulunduğu ÇUİ'nin Üye İşletmelerinden bir veya daha fazlasının vergisel açıdan mukim olduğu veya sabit işyeri nedeniyle faaliyetlerinin vergiye tabi olduğu diğer Vergilendirme Bölgelerinin Yetkili Makamları ile değiştirecektir.

2. Bir önceki paragraftan bağımsız olarak Bölüm 8, Paragraf 1 b) uyarınca yaptıkları bildirimde karşılıklı taraf olmayan bölgeler listesinde yer alacak olan Bölgelerin Yetkili Makamları, 1'inci paragrafı uyarınca Ülke Bazlı Raporlarını yollayacak ancak bu Anlaşma çerçevesinde kendilerine Ülke Bazlı Rapor yollanmayacaktır. Karşılıklı taraf olmayan bölgeler listesinde yer almayan bölgelerin Yetkili Makamları, ise 1'inci paragrafta belirtilen bilgileri alacak ve vereceklerdir. Bununla birlikte, Yetkili Makamlar bu bilgileri yukarıda bahsi geçen karşılıklı taraf olmayan bölgeler listesinde yer alan Bölgelerin Yetkili Makamlarına göndermeyecektir.

BÖLÜM 3

Bilgi Değişiminin Zamanı ve Şekli

1. Bölüm 2'de yer alan bilgi değişiminin amaçları doğrultusunda, Ülke Bazlı Raporda yer alan tutarların hangi para birimi cinsinden ifade edileceği belirlenecektir.

2. 2. Bölümün 1. paragrafı ile ilgili olarak, bir Ülke Bazlı Raporun değişimi ilk önce ÇUİ'nin 8. Bölümün 1a) paragrafı uyarınca Yetkili Makam

tarafından gösterilen tarihte veya sonrasında başlayan Hesap Dönemi ile ilgili olarak ve Hesap Döneminin son gününden 18 ay sonrasından daha geç olmamak üzere yapılacaktır. Öte yandan bir Ülke Bazlı Raporun değişimi, ancak her iki Yetkili Makam işbu Anlaşmayı yürürlüğe sokmuşsa ve bu Makamların bölgelerinde ilgili Hesap Dönemine ilişkin Ülke Bazlı Raporun hazırlanmasını zorunlu kılan ve 2. Bölümde yer alan değişim kapsamıyla uyumlu olan bir yasal düzenleme mevcut ise zorunlu olacaktır.

3. 2'nci paragraf kapsamında Ülke Bazlı Raporların değişimi, mümkün olan en kısa zamanda ve ÇUİ'nin raporun ilgili olduğu Hesap Döneminin son gününden sonraki 15 aydan geç olmamak üzere gerçekleştirilecektir.

4. Yetkili Makamlar, Ülke Bazlı raporların değişimini otomatik olarak Genişletilebilir İşaretleme Dilinde (XML) ortak bir platformda gerçekleştireceklerdir.

5. Yetkili Makamlar, standardizasyonu maksimize etmek ve karmaşıklık ve maliyetleri en aza indirmek amacıyla şifreleme standartları gibi elektronik veri iletimi yöntemlerinden biri veya daha fazlası üzerinde çalışıp anlaşacak, bu standart iletim ve şifreleme yöntemleri hakkında Koordinasyon Organı Genel Sekreterliğini bilgilendireceklerdir.

BÖLÜM 4
Uyum ve Uygulamada İşbirliği

Bir Yetkili Makam, bir diğer Yetkili Makamın ülkesindeki vergisel yönden mukim bir Bildirim Yapan İşletme ile ilgili olarak raporlamada yanlış veya eksik bilgiye neden olacak bir hata olduğuna veya bu İşletmenin Ülke Bazlı Rapor düzenlemesi yükümlülüğüne uymadığına inanmasını gerektirecek bir neden olması durumunda bu bölgenin Yetkili Makamını konu hakkında bilgilendirir. Bilgiyi alan Yetkili Makam, bu uyumsuzluk ve hatalarla ilgili olarak kendi yerel yasaları çerçevesinde gerekli önlemleri alır.

BÖLÜM 5
Gizlilik, Veri Koruma ve Uygun Kullanım

1. Değişime konu tüm bilgiler, Anlaşmada yer alan gizlilik kurallarına ve diğer koruma önlemlerine tabidir. Bu önlemler arasında değişimi yapılan bilginin kullanımına sınırlama getiren hükümler sayılabilir.

2. 1'inci paragrafta yer alan sınırlamalara ek olarak bilginin kullanımı, bu paragrafta açıklandığı şekilde sınırlanmaktadır. Özellikle Ülke Bazlı Rapor aracılığıyla edinilen bilgiler, transfer fiyatlandırması ve matrah aşındırılması ve kâr aktarımı ile ilgili yüksek düzeyli risklerin ölçülmesi ve uygun olduğu ölçüde ekonomik ve istatistiksel analiz amaçlarıyla kullanılacaktır. Bu bilgiler, eksiksiz biçimde gerçekleştirilen fonksiyon ve karşılaştırılabilirlik analizlerine dayanan tek tek işlemlerin ve fiyatların ayrıntılı transfer fiyatlandırması analizinin alternatifi olarak kullanılmayacaktır. Ülke Bazlı Raporda yer alan bilgilerin tek başına transfer fiyatlarının doğru olup olmadığına ilişkin kesin bir kanıt oluşturmadığı kabul edilmektedir ve bu nedenle transfer fiyatlandırması düzeltmeleri, bölge bazlı rapora dayandırılmayacaktır. Bu paragrafa aykırı vergi idaresi uygulamaları yetkili makamca kabul edilmeyecektir. Bununla birlikte bir vergi incelemesi esnasında Ülke Bazlı Raporda yer alan verilerin ÇUİ Gruplarının transfer fiyatlandırması uygulamalarına veya diğer vergi konularına ilişkin ayrıntılı araştırmalar yapılmasına yönelik kullanılması ve bunun sonucunda da bir Üye İşletmenin vergilendirilebilir gelirinde düzeltme öngörülmesi bakımından bir yasaklama bulunmamaktadır.

3. İlgili mevzuatın uygun gördüğü ölçüde bir Yetkili Makam, bu Bölümün 1 ve 2'inci paragraflarına ilişkin herhangi bir uyumsuzluk durumunda, çözüm önerileriyle birlikte derhal Koordinasyon Organı Genel Sekreterliğini bilgilendirecektir. Koordinasyon Organı Genel Sekreterliği de yukarıda bahsi geçen Yetkili Makam ile aralarında bir Anlaşmanın yürürlükte olduğu tüm Yetkili Makamları bilgilendirecektir.

BÖLÜM 6

Görüş Alışverişi

1. Bir Üye İşletmenin vergilendirilebilir gelirinde Ülke Bazlı Rapor verilerine dayanarak yapılan incelemeler sonucunda, belli bir faaliyetle bile sınırlı olsa, istenmeyen ekonomik sonuçlara yol açabilecek düzeltmelerin söz konusu olması durumunda bu sonuçlardan etkilenebilecek işletmelerin mukim bulunduğu bölgelerin Yetkili Makamları, sorunun çözümü için birbirleriyle görüş alışverişinde bulunurlar.

2. Bu Anlaşmanın uygulanması veya yorumu ile ilgili güçlüklerle karşılaşılması durumunda bir Yetkili Makam, Anlaşmanın koşullarının yerine getirilmesini sağlayacak uygun önlemler geliştirmek amacıyla bir veya daha fazla Yetkili Makam ile görüşme talep edebilir. Özellikle bir Yetkili Makam, diğer

Yetkili Makam ile ilgili Ülke Bazlı Rapor değişimleri ile ilgili sistematik bir hata olduğu sonucuna varmadan önce sözkonusu diğer Yetkili Makam ile görüş alışverişinde bulunur. Bu tür bir hatanın varlığından emin olan Yetkili Makam, Koordinasyon Organı Genel Sekreterliğini bilgilendirir ve Genel Sekreterlik de konuyla ilgili önce söz konusu Yetkili Makamı ardından da tüm Yetkili Makamları bilgilendirir. Yürürlükteki mevzuatın izin verdiği ölçüde Yetkili Makam, kendisi veya dilerse Koordinasyon Organı Genel Sekreterliği aracılığıyla işbu Anlaşmanın tarafı diğer Yetkili Makamlarla bu konuya uygun bir çözüm bulmak amacıyla görüşebilir.

3. 2'nci paragraf çerçevesinde görüşme talebinde bulunan Yetkili Makam, Koordinasyon Organı Genel Sekreterliği alınan kararlar ve geliştirilen önlemler konusunda gereğince bilgilendirecektir. Koordinasyon Organı Genel Sekreterliği de müzakerelere dâhil olsun olmasın tüm Yetkili Makamları bu karar ve önlemlerden haberdar edecektir. Mükellefin kimliğini ifşa eden bilgiler gibi mükellefe özel bilgilerin bildirimi yapılmayacaktır.

BÖLÜM 7
Değişiklikler

İşbu Anlaşma, taraf olan tüm Yetkili Makamların yazılı onayıyla, oy birliğiyle değiştirilebilir. Başka türlüsü kararlaştırılmadıkça bu tür bir değişiklik, yazılı onayın son imzasının atıldığı tarihin bir ay sonrasında başlayan sürenin bitimini takip eden ayın ilk gününden itibaren geçerli olacaktır.

BÖLÜM 8
Anlaşmanın Süresi

1. Bir Yetkili Makam, işbu Anlaşmanın imzalanması esnasında veya sonrasındaki en kısa zamanda bir bilgi notuyla Koordinasyon Organı Genel Sekreterliğini aşağıdaki konularda bilgilendirmelidir:

a) Bölgesinde, bildirim yapan işletmelerin bir Ülke Bazlı Rapor hazırlamasını gerekli kılan yasal düzenlemelerin mevcut olduğu ve bildirimi yapan işletmelerin, bilgilendirme notunda yer alan tarihte veya sonrasında başlayan Hesap Dönemlerine ilişkin olarak Ülke Bazlı Rapor hazırlamakla yükümlü kılınacağı,

b) Bölgenin karşılıklı taraf olmayan bölgeler listesinde yer alıp almadığının belirlenmesi,

c) Şifreleme dâhil, elektronik veri iletimi yöntemlerinden bir veya daha

fazlasının belirlenmesi,

d) OECD Model Anlaşmasının 22. maddesi ve işbu Anlaşmanın 5. Bölümünün 2. paragrafının gerektirdiği gizlilik ve veri koruma standartlarının oluşturulmuş olduğu; ayrıca Ülke Bazlı Raporda yer alan bilgilere yönelik olarak işbu Anlaşmanın 5. Bölümünün 2. paragrafında tarif edildiği şekilde uygun kullanımının ve işbu anlaşmaya eklenmiş gizlilik ve veri koruma forumunun mevcudiyetinin temini,

e) (i) Yetkili Makamın işbu Anlaşmayı ulusal kanuni süreçlerin ardından karşılıklı olarak yürürlüğe sokmayı planladığı Yetkili Makamların bölgelerinin (varsa) bir listesi veya (ii) Yetkili Makamın 8. Bölüm, 1e) paragrafı çerçevesinde bir bildirim sağlayan diğer tüm Yetkili Makamlarla karşılıklı olarak işbu Anlaşmayı yürürlüğe koyma niyetinin bildirimi.

Yetkili Makamlar, bildirimin yukarıda sıralanan içeriklerinde sonradan yapacakları her türlü değişiklik konusunda Koordinasyon Organı Genel Sekreterliğini derhal bilgilendirmelidir.

2. İki Yetkili Makam arasındaki işbu Anlaşma, aşağıdaki tarihlerden daha geç olanı itibariyle yürürlüğe girecektir: (i) İki Yetkili İdareden ikincisinin Koordinasyon Organı Genel Sekreterliğine 1e) alt paragrafına uygun olarak diğer Yetkili İdareyi de kapsayan bildiriminin tarihi ve (ii) OECD Model Anlaşmasının her iki bölgede yürürlüğe girdiği tarih.

3. Koordinasyon Organı Genel Sekreterliği, OECD web sayfasında yayımlanmak üzere Anlaşmayı imzalayan Yetkili Makamların bölgeleri ile işbu Anlaşmanın karşılıklı olarak yürürlükte olduğu Yetkili Makamların bir listesini temin edecektir. Genel Sekreterlik ayrıca, alt paragraf 1a) ve 1b) çerçevesinde Yetkili Makamların sağlamış olduğu bilgileri de OECD web sitesinde yayımlayacaktır.

4. Alt paragraflar 1c - 1e arasında olan kısımlar uyarınca edinilen bilgiler, Koordinasyon Organı Genel Sekreterliğine yapılacak yazılı bir talep karşılığında, Anlaşmayı imzalayan diğer taraflara da verilecektir.

5. Bir Yetkili Makam, bilgi değişimini işbu Anlaşma çerçevesinde Anlaşmayla ilgili önemli bir ihlal durumu olduğunu tespit ettiği bir diğer Yetkili Makama yazılı bildirimi takiben geçici bir süre için askıya alabilir. Bu tür bir

kararı vermeden önce bu Yetkili Makamın, karşısındaki Yetkili Makam ile müzakerede bulunması gerekir. Bu paragrafta geçen ihlal durumu, işbu Anlaşmanın 5. Bölümünün 1 ve 2'nci paragraflarına ve 6. Bölümünün 1'inci paragrafına ve/veya OECD Model Anlaşmasının bu konuyla ilgili maddelerine uymamanın yanı sıra Yetkili Makamın işbu Anlaşmanın gerektirdiği şekilde zamanında ve gerekli bilgileri sağlayamaması durumlarına karşılık gelmektedir. Askıya alma süreci derhal başlayacak ve uyum ihlali yapan Yetkili Makam, önemli bir uyum ihlali olmadığını veya şayet önemli bir uyum ihlali var ise de bunun giderilmesi için gerekli önlemlerin alındığını her iki taraf açısından da kabul edilir bir şekilde gösterinceye kadar devam edecektir. Yürürlükteki mevzuatın izin verdiği ölçüde her iki Yetkili Makam de Anlaşmayı yürürlüğe koymuş olan diğer Yetkili Makamları kendileri veya dilerlerse Koordinasyon Organı Genel Sekreterliği aracılığıyla konuya bir çözüm bulmak amacıyla sürece dâhil edebilir.

6. Bir Yetkili Makam, işbu Anlaşmadaki katılımını Koordinasyon Organı Genel Sekreterliğine vereceği yazılı bir bildirimle sonlandırabilir. Sonlandırma, yazılı bildirimin tarihinden sonraki 12 aylık sürecin sona ermesini takip eden ayın ilk günü yürürlüğe girer. Sonlandırma durumunda daha önce işbu Anlaşma çerçevesinde alınan tüm bilgiler gizli kalacak ve OECD Model Anlaşmasının hükümlerine tabi olacaktır.

BÖLÜM 9
Koordinasyon Organı Genel Sekreterliği

Anlaşmada aksi yer almadıkça Koordinasyon Organı Genel Sekreterliği, işbu Anlaşma çerçevesinde edindiği tüm bildirimlerle ilgili olarak tüm Yetkili İdareleri bilgilendirecek ve yeni bir Yetkili Makam Anlaşmayı imzaladığında Anlaşmanın diğer tüm taraflarına bunun bilgisini verecektir.

Çalışmalar İngilizce ve Fransızca olmak üzere iki farklı dildeki eş değer metinlerle yürütülecektir.

Anlaşma Eki –
Gizlilik ve Veri Koruma Formu

1. Yasal Çerçeve

Yasal bir çerçeve, değişime konu vergisel bilgilerin gizliliğini sağlamalı ve kullanımını uygun amaçlarla sınırlandırmalıdır. Bu tür bir çerçevenin iki temel bileşeni; mevcut bir vergi anlaşmasının (bir Vergisel Bilgiler Değişim Anlaşması veya bilgi değişimine ilişkin diğer ikili anlaşmaların), hükümleri ile Bölgenin iç mevzuatıdır.

1.1 Vergi Anlaşmaları, Vergisel Bilgiler Değişim Anlaşmaları & Diğer Değişim Anlaşmaları	
Başlıca Kontrol Alanları	• Vergi anlaşmalarında, Vergisel Bilgiler Değişim Anlaşmalarında ve bilgi değişiminin gizliliğini gerektiren ve kullanımını sınırlayan uluslararası anlaşmalardaki hükümler
Model Vergi Anlaşmalarınızın, Vergisel Bilgiler Değişim Anlaşmalarınızın veya diğer değişim anlaşmalarınızın bilgi değişimi maddelerinde Anlaşmaya taraf diğer ülkelere verilen ve talep üzerine alınan bilgilerin gizliliği ve kullanım kısıtlamaları nasıl sağlanmaktadır?	
1.2 İç Mevzuat	
Başlıca Kontrol Alanları	• İç mevzuat, Vergisel Bilgiler Değişim Anlaşması veya diğer uluslararası anlaşmalar çerçevesinde değişimi yapılan mükellef bilgilerine yönelik koruma önlemleri almalı ve bu bilgi değişimi anlaşmalarını bağlayıcı olarak kabul edip verilere ulaşım ve veri kullanımını sınırlayarak ihlaller için cezalar uygulamalıdır.
Yerel yasa ve düzenlemeleriniz, Vergi Anlaşmaları, Vergisel Bilgiler Değişim Anlaşmaları veya diğer değişim araçları çerçevesinde değişimi yapılan bilgilerin korunması ve kullanımının sınırlandırılmasını, vergi idaresi biriminden vergi dışı devlet birimlerine mahremiyet içeren bilgilerin aktarılmasının önlenmesini ne şekilde sağlamaktadır?	

2. Bilgi Güvenliği Yönetimi

Her bir bölgenin vergi idaresinin kullanmakta olduğu bilgi güvenliği yönetimi sistemleri, mükelleflere ait gizli verilerin korunmasını sağlayacak standartlarda olmalıdır. Örneğin, bilgilerle ilgilenen personel ve bu bilgilere kimlerin ulaşabileceğine ilişkin kısıtlamalar için bir izleme süreci ve yetkisiz açıklamaların tespiti ve takibi için sistemler bulunmalıdır. Bilgi güvenliği için uluslararası kabul edilmiş standartlar, "ISO/IEC 27000-series" olarak bilinmektedir. Aşağıda daha da ayrıntılı açıklanacağı üzere vergi idareleri, ISO/IEC 27000 standartlarına uymakta olduğunu veya bu standartların eşdeğeri bir bilgi güvenliği çerçevesine sahip olduğunu ve değişim anlaşmaları kapsamında elde edilen mükellef bilgilerinin bu çerçevede korunmakta olduğunu belgeleyebilmelidir.

2.1.1 Arka Plan Sorgulamaları ve Yükleniciler	
Başlıca Kontrol Alanları	• Çalışanlar ve yükleniciler için izleme ve temel araştırmalar • İşe alma süreçleri ve kontratları • Sorumlu İletişim Noktaları
Vergi idareniz, bilgi değişimi ile elde edilen verilere kullanım veya koruma amacıyla erişimi olan çalışan ve yüklenicilerin özgeçmiş incelemesi için hangi süreçleri kullanmaktadır? Bu bilgiler kamuya açık mıdır? Şayet öyle ise lütfen referans bildiriniz. Kamuya açık değilse lütfen süreçleri özetleyiniz.	
2.1.2 Eğitim ve Bilinç	
Başlıca Kontrol Alanları	• Üstlenilen roller, güvenlik riskleri ve yürürlükteki mevzuata dayanarak yapılan başlangıç eğitimi ve periyodik güvenlik bilinç eğitimi
Vergi idareniz, Bilgi Değişimi süreçleri aracılığıyla ortaklardan aldıkları dâhil bilgilerin gizliliği ile ilgili olarak çalışanlara ve yüklenicilere nasıl bir eğitim vermektedir? Bu eğitime ilişkin gereklilikler kamunun bilgisine sunulmakta mıdır? Şayet öyle ise lütfen referans bildiriniz. Kamuya açık değilse lütfen gereklilikleri özetleyiniz.	
2.1.3 Ayrılma Politikaları	
Başlıca Kontrol Alanları	• Gizli bilgilere erişimi sonlandıran ayrılma politikaları
Vergi idareniz, işletmeden ayrılmakta olan çalışan ve danışmanlar için gizli bilgilere erişimi sonlandırmak üzere hangi süreçleri kullanmaktadır? Bu süreçler kamunun bilgisine açık mıdır? Şayet öyle ise lütfen referans bildiriniz. Değilse lütfen süreçleri özetleyiniz.	
2.2.1 Fiziksel Güvenlik: Mülklere Giriş	

Başlıca Kontrol Alanları	• Mülklere girişi sınırlayan güvenlik önlemleri: güvenlik görevlileri, politikalar, giriş süreçleri

Vergi idareniz, çalışanların, danışmanların ve ziyaretçilerin gizli bilgilerin kağıt ortamında veya elektronik ortamda saklandığı mülklere girişi için ne tür prosedürler uygulamaktadır? Bu süreçler kamuya açıklanmakta mıdır? Öyle ise lütfen referans bildiriniz. Değilse lütfen süreçleri özetleyiniz.

2.2.2 Fiziksel Güvenlik: Belgelerin Fiziki Olarak Depolanması

Başlıca Kontrol Alanları	• Gizli belgelerin fiziksel depolanmasının güvenliği: politika ve süreçler

Vergi idareniz, mükelleflerden veya bilgi değişimi yaptığı taraflardan edinmiş olduğu gizli bilgilerin basılı kopyalarının alınması, işlenmesi, arşivlenmesi ve imha edilmesi için hangi süreçleri kullanmaktadır? Vergi idareniz çalışanların günün sonunda çalışma alanlarını terk ederken uymaları gereken süreçler oluşturmakta mıdır? Bu süreçler kamunun bilgisine açık mıdır? Öyle ise lütfen referans bildiriniz. Değilse lütfen özet bilgi veriniz.

Vergi idareniz bir veri sınıflandırma politikası izlemekte midir? Şayet izlemekte ise tüm sınıflandırma düzeylerinde belge depolama süreçlerinin nasıl değişiklik gösterdiğini açıklayınız. Bu süreçler kamunun bilgisine açık mıdır? Şayet öyle ise lütfen referans bildiriniz. Değilse lütfen özet bilgi veriniz.

2.3 Planlama

Başlıca Kontrol Alanları	• Güvenlik bilgi sistemlerinin geliştirilmesi, güncellenmesi ve uygulanması için belgelendirmenin planlanması

Vergi idareniz, gizli bilgilerin alınması, işlenmesi, arşivlenmesi ve çıkarılması için kullanılan bilgi sistemlerinin geliştirilmesi, belgelenmesi güncellenmesi ve uygulanmasını sağlamak üzere hangi süreçleri izlemektedir? Bu süreçler kamunun bilgisine açık mıdır? Şayet öyle ise lütfen referans bildiriniz. Değilse lütfen özet bilgi veriniz.

Vergi idareniz bilgi sistemleri ortamındaki değişiklikleri izlemek üzere periyodik Bilgi Güvenliği Planı güncellemeleri ile ilgili ne tür süreçler izlemekte ve Bilgi Güvenliği Planlarının uygulanması esnasında tespit edilen sorunlar ve riskler nasıl çözümlenmektedir? Bu süreçler kamunun bilgisine açık mıdır? Şayet öyle ise lütfen referans bildiriniz. Değilse lütfen özet bilgi veriniz.

2.4 Yapılandırma Yönetimi

Başlıca Kontrol Alanları	• Yapılandırma yönetimi ve güvenlik kontrolleri
Vergi idareniz, sistem yapılandırması ve güncellemelerinin düzenlenmesini sağlamak üzere hangi politikaları izlemektedir? Bu politikalar kamunun bilgisine açık mıdır? Şayet öyle ise lütfen referans bildiriniz. Değilse lütfen özet bilgi veriniz.	
2.5 Erişim Kontrolü	
Başlıca Kontrol Alanları	• Erişim Kontrol Politikaları ve Süreçleri: Yetkili personel ve uluslararası bilgi değişimi
Vergi idareniz, sisteme erişimi yetkili kullanıcılarla sınırlamak ve iletilen verilerin alınması ve depolanması esnasında korunması için hangi politikaları izlemektedir? Vergi idarenizin erişim yetkisi ve veri iletimi politikalarının Vergisel Bilgiler Değişim Anlaşması veya diğer bilgi değişimi anlaşmaları kapsamındaki bir bilgi değişimi ortağından alınan verileri kapsayacak şekilde nasıl genişletildiğini açıklayınız. Bu politikalar kamunun bilgisine açık mıdır? Şayet öyle ise lütfen referans bildiriniz. Değilse lütfen özet bilgi veriniz.	
2.6 Tanımlama ve Yetkilendirme	
Başlıca Kontrol Alanları	• Bilgi sistemlerine erişimi gereken kullanıcı ve cihazların yetkilendirilmesi ve tanımlanması
Vergi idareniz, gizli verilerle bağlantılı her bir bilgilendirme sistemi için hangi politika ve süreçleri izlemektedir? Bu politika ve süreçler kamunun bilgisine açık mıdır? Şayet öyle ise lütfen referans bildiriniz. Değilse lütfen özet bilgi veriniz. **Yetkili vergi idaresi kullanıcılarının gizli verilerle bağlantılı sistemler için yetkilendirilmesini hangi politika ve süreçler yürütmektedir? Bu politika ve süreçler kamunun bilgisine açık mıdır? Şayet öyle ise lütfen referans bildiriniz. Değilse lütfen özet bilgi veriniz.**	

2.7 Denetim ve Hesap Verebilirlik	
Başlıca Kontrol Alanları	• Sistemler içinde izlenebilir elektronik faaliyetler • Sistem denetim süreçleri: izleme, analiz, inceleme ve yasal olmayan ya da yetkisiz kullanımın rapor edilmesi
Vergi idareniz, sistem denetimlerinin yetkisiz erişimleri tespit edecek şekilde gerçekleşmesini sağlamak üzere hangi politika ve süreçleri izlemektedir? Bu politikalar kamunun bilgisine açık mıdır? Şayet öyle ise lütfen referans bildiriniz. Değilse lütfen özet bilgi veriniz.	
2.8 Sistem Bakımı	
Başlıca Kontrol Alanları	• Sistemlerin periyodik ve zamanında kontrollerinin yapılması • Araçlar, süreçler ve sistem bakımı ve personel kullanımı mekanizmaları aracılığıyla kontroller
Vergi idarenizce yapılan etkin periyodik sistem kontrolleri hangi politikalara göre yürütülmektedir? Bu politikalar kamunun bilgisine açık mıdır? Şayet öyle ise lütfen referans bildiriniz. Değilse lütfen özet bilgi veriniz. **Vergi idarenizin tespit ettiği sistem hatalarının çözümünde hangi süreçler izlenmektedir? Bu süreçler kamunun bilgisine açık mıdır? Şayet öyle ise lütfen referans bildiriniz. Değilse lütfen özet bilgi veriniz.**	
2.9 Sistem ve İletişim Koruması	
Başlıca Kontrol Alanları	• Bilgi sistemleriyle bağlantılı çift yönlü iletişimin izlenmesi, kontrolü ve korunmasına ilişkin süreçler
Vergi idareniz, gizli verilerin elektronik ortamda iletiminin sağlanması için hangi politika ve süreçleri izlemektedir? Lütfen bu politikalarda yer alan güvenlik ve şifreleme gerekliliklerini tanımlayınız. Bu politikalar kamunun bilgisine açık mıdır? Şayet öyle ise lütfen referans bildiriniz. Değilse lütfen özet bilgi veriniz.	

2.10 Sistem ve Bilgi Bütünlüğü	
Başlıca Kontrol Alanları	• Bilgi sistemi hatalarının zamanında tespiti, bildirilmesi ve düzeltilmesi • Zararlı yazılımlara karşı koruma ve sistem güvenlik uyarılarının izlenmesi
Vergi idareniz, sistem hatalarını zamanında tespit etmek, bildirmek ve düzeltmek üzere hangi süreçleri izlemektedir? Bu süreçlerin sistemlerin veri bütünlüğüne zarar veren yazılımlara karşı korunmasını nasıl sağladığını açıklayınız. Bu süreçler kamunun bilgisine açık mıdır? Şayet öyle ise lütfen referans bildiriniz. Değilse lütfen özet bilgi veriniz.	
2.11 Güvenlik Değerlendirmeleri	
Başlıca Kontrol Alanları	• Verilerin korunması, eksikliklerin giderilmesi ve zayıf noktaların azaltılması için güvenlik kontrollerinin test edilmesi, onaylanması ve yetkilendirilmesine ilişkin süreçler
Vergi idareniz, bir güvenlik kontrol planının test edilmesi, onaylanması ve yetkilendirilmesinde kullanılan süreçlerin incelenmesinin düzenli olarak güncellenmesini sağlamak üzere hangi politikaları izlemektedir? Bu politikalar kamunun bilgisine açık mıdır? Şayet öyle ise lütfen referans bildiriniz. Değilse lütfen özet bilgi veriniz.	
2.12 Beklenmeyen Durum Planlaması	
Başlıca Kontrol Alanları	• Bilgi sistemlerine ilişkin acil durum müdahalesi, destek operasyonları ve problem sonrası düzeltme için planlama
Vergi idareniz, hatalı veri ifşası veya verilerin kurtarılamaz şekilde kaybedilmesinin etkilerini düşürmek üzere hangi acil durum plan ve süreçlerini geliştirmektedir? Bunlar kamunun bilgisine açık mıdır? Şayet öyle ise lütfen referans bildiriniz. Değilse lütfen özet bilgi veriniz.	
2.13 RiskDeğerlendirmesi	
Başlıca Kontrol Alanları	• Mükellef bilgilerine yetkisiz erişime ilişkin potansiyel risk • Mükellef bilgi sistemlerinin yetkisiz kullanım, ifşa veya bozulmasına ilişkin risk ve hasar büyüklüğü • Risk değerlendirme metodolojilerinin güncellenmesi
Vergi idareniz, bilgilere yetkisiz erişim, kullanım ve ifşa veya bilgi sistemlerinin çökmesine dair risklerin ve bunların potansiyel etkilerinin tespitine yönelik risk değerlendirmeleri yapmakta mıdır? Risk değerlendirme metodolojilerinin güncellenmesi için hangi süreçleri izlemektedir? Bu risk değerlendirmeleri ve politikaları kamunun bilgisine açık mıdır? Şayet öyle ise lütfen referans bildiriniz. Değilse lütfen özet bilgi veriniz.	

2.14 Sistem ve Hizmet Alımı	
Başlıca Kontrol Alanları	• Bilgi sistemlerini sağlayan üçüncü tarafların, gizli bilgilerin işlenmesi, depolanması ve iletilmesinde bilgisayar güvenlik gerekliliklerine uygun hareket ettiklerinden emin olunmasına yönelik yöntem ve süreçler
Vergi idareniz, üçüncü taraf hizmet sağlayıcılarının gizli bilgiler için bilgisayar güvenlik gerekliliklerine uygun güvenlik kontrollerini hangi süreçlerle gerçekleştirmektedir? Bu süreçler kamunun bilgisine açık mıdır? Şayet öyle ise lütfen referans bildiriniz. Değilse lütfen özet bilgi veriniz.	
2.15 Ortam Koruması	
Başlıca Kontrol Alanları	• Basılı veya dijital ortamdaki bilgilerin korunması süreci • Basılı veya dijital ortamdaki bilgilere erişimi sadece yetkili kullanıcılarla sınırlamaya yönelik güvenlik önlemleri • Dijital ortamın imha edilmesi veya yeniden kullanılması öncesi temizlenmesi veya yok edilmesine yönelik yöntemler
Vergi İdareniz, herhangi bir kaynaktan edinilen basılı veya dijital formdaki gizli bilgilerin güvenli bir şekilde depolanması ve bunlara erişimin sınırlanması için hangi süreçleri izlemektedir? Bu süreçler kamunun bilgisine açık mıdır? Şayet öyle ise lütfen referans bildiriniz. Değilse lütfen özet bilgi veriniz.	
2.16 Anlaşma ile Değişimi Yapılan Verilerin Korunması (Verilerin Karıştırılmasının Engellenmesi)	
Başlıca Kontrol Alanları	• Anlaşma ile değişimi yapılan dosyaların koruma altına alınmasının ve açıkça etiketlenmiş olmasının sağlanmasına yönelik süreçler • Anlaşma ile değişimi yapılan dosyaların sınıflandırılma yöntemleri
Vergi idareniz gizli bilgilerin depolanması ve yabancı Yetkili İdareden alındıktan sonra anlaşma ile değişimi yapılmış olarak etiketlenmesini sağlamak için hangi politika ve süreçleri izlemektedir? Bu politika ve süreçler kamunun bilgisine açık mıdır? Şayet öyle ise lütfen referans bildiriniz. Değilse lütfen özet bilgi veriniz.	

2.17 Bilgi İmha Süreçleri	
Başlıca Kontrol Alanları	• Kâğıt ve elektronik ortamdaki dosyaların doğru bir şekilde imhasına yönelik süreçler
Vergi idareniz gizli bilgilerin imhası konusunda hangi süreçleri izlemektedir? Bu süreçler yabancı Yetkili İdarelerle değiştirilen bilgileri de kapsayacak şekilde genişletilmekte midir? Bu süreçler kamunun bilgisine açık mıdır? Şayet öyle ise lütfen referans bildiriniz. Değilse lütfen özet bilgi veriniz.	

3. İzleme ve Uygulama

Anlaşma ile edinilen bilgi değişimi verilerinin gizli tutulmasına ek olarak vergi idareleri, bu bilgilerin kullanımının ilgili bilgi değişimi anlaşmasının belirlediği amaçlarla sınırlandırılmasını sağlamalıdırlar. Bu nedenle, kabul edilebilir bir bilgi güvenliği çerçevesi, anlaşma ile değişimi yapılan verilerin korunması için tek başına yeterli değildir. Buna ek olarak iç mevzuatta mükellef bilgilerinin uygunsuz kullanımı veya ifşasına karşı çeşitli ceza ve müeyyideler olmalıdır. Uygulamanın güvenliğinin sağlanabilmesi için bu tür yasal düzenlemelerin uygun idari kaynaklar ve süreçlerle desteklenmesi gerekir.

3.1 Ceza ve Müeyyideler	
Başlıca Kontrol Alanları	• Yetkisiz ifşalara yönelik cezalar • Risk hafifletme uygulamaları
Vergi idareniz gizli bilgilerin yetkisiz ifşasına yönelik cezalar uygulayabiliyor mu? Bu cezalar bir Vergisel Bilgiler Değişim Anlaşması veya diğer bir resmi anlaşma ortağıyla değişimi yapılan gizli bilgileri de kapsayacak kadar genişlemekte midir? Bu cezalar kamunun bilgisine açık mıdır? Şayet öyle ise lütfen referans bildiriniz. Değilse lütfen özet bilgi veriniz.	

3.2.1 Yetkisiz Erişim ve İfşanın Tespiti	
Başlıca Kontrol Alanları	• İhlallerin tespiti için izleme • İhlallerin bildirilmesi
Vergi idareniz gizlilik ihlallerinin takibi için hangi süreçlere sahiptir? Vergi idarenizin, çalışanları ve yüklenicilerinin gizliliğin fiili veya potansiyel ihlalleri bildirmelerini gerektiren politika ve süreçleri nelerdir? Bir gizlilik ihlali ortaya çıktığında vergi idareniz bunu ne şekilde raporlamaktadır? Bu politika ve süreçler kamunun bilgisine açık mıdır? Şayet öyle ise lütfen referans bildiriniz. Değilse lütfen özet bilgi veriniz.	
3.2.2 Müeyyideler ve Geçmiş Deneyimler	
Başlıca Kontrol Alanları	• Geçmiş yetkisiz ifşalar • Gelecekteki ihlalleri önlemeye yönelik politika/süreç değişiklikleri
Ülkenizde, gizli bilgilerin uygunsuz bir şekilde ifşa edilmesi olaylarına rastlanmış mıdır? Ülkenizde Yetkili Makam tarafından bir bilgi değişimi partnerinden alınan gizli bilgilerin, bu bilgilerin sağlanmış olduğu enstrümanda uygun görülen ifşasından farklı bir şekilde ifşa edilmesi olayına rastlanmış mıdır? Vergi idareniz veya Genel Teftiş biriminiz her türlü ihlal tanımını, uygulanan cezai müeyyideyi ve riskleri azaltmak ve gelecekteki ihlalleri engellemek üzere düzenlemelerde yapılan değişiklikleri kamunun bilgisine sunmakta mıdır? Şayet öyle ise lütfen referans bildiriniz. Değilse lütfen özet bilgi veriniz.	

Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşması Çerçevesinde Ülke Bazlı Raporların Değişimine Yönelik Yetkili Makam Anlaşması (ÇVÖA YMA)

[A bölgesi] hükümeti ve [B bölgesi] hükümetinin; uluslararası vergi şeffaflığını artırmayı ve yüksek düzeyde bölge transfer fiyatlandırması riskleri ve diğer matrah aşındırılması ve kâr aktarımı bağlantılı riskleri ölçme ve bunun yanı sıra uygun olduğu ölçüde ekonomik ve istatistiksel analizler yapma amaçlarıyla ÇUİ Gruplarının faaliyet göstermekte olduğu vergi bölgelerinde gelirlerin ve ödenen vergilerin küresel dağılımı ile ekonomik faaliyetlerin lokasyonlarına ilişkin belli göstergelere ilişkin bilgilere yıllık Ülke Bazlı Rapor otomatik değişimi aracılığıyla vergi idarelerinin karşılıklı olarak erişimini geliştirmeyi amaçlamakta olmasından;

Bölgelerin yasal düzenlemelerinin karşılıklı olarak bir ÇUİ Grubunun Bildirim Yapan İşletmenin yıllık olarak bir Ülke Bazlı Rapor hazırlamasını gerektiriyor ya da gerektirmesinin bekleniyor olmasından;

Ülke Bazlı Raporun, küresel ana dosya ve yerel dosya ile birlikte, vergi idarelerine verimli ve sağlıklı bir transfer fiyatlandırması risk değerlendirme ölçümü analizi olanağı sağlayacak transfer fiyatlandırması belgelendirmesine yönelik standart bir yaklaşıma esas üç ayaklı bir yapının parçası olmasından;

[A Bölgesi] ve [B Bölgesi] arasındaki Gelir Üzerinden Alınan Vergi Anlaşmasının ilgili maddesinin, otomatik değişimler dâhil vergisel amaçlarla bilgi değişimi konusunda yetki verdiğinden ve A ve B Bölgelerinin Yetkili İdarelerinin ("Yetkili Makamlar") bu tür değişimlerin kapsam ve yöntemi konusunda anlaşmalarına olanak sağlamakta olduğundan;

[A] ve [B] Bölgelerinin ilk Ülke Bazlı Raporların değişiminin gerçekleşmesine kadar; (i) işbu Anlaşma çerçevesinde alınan bilgilerin gizli kalmasını ve bunların işbu Anlaşmanın 5. Bölümü kapsamında yüksek düzeyde transfer fiyatlandırması riskleri ve diğer matrah aşındırılması ve kâr aktarımı ile ilgili risklerin ölçülmesi ve bunun yanı sıra uygun olduğu ölçüde ekonomik ve istatistiksel analiz amaçlarıyla kullanılmasını sağlamak üzere gerekli önlemlere, (ii) etkin bir değişim ilişkisi için gerekli altyapıya (zamanında, doğru ve gizli bilgi değişimleri, verimli ve güvenilir iletişimleri ve değişimler veya değişim talepleriyle ilgili sorun veya endişelerin hemen giderilmesi ve işbu Anlaşmanın 4. Bölümünün hükümlerinin uygulanması kapasitesinin mevcudiyetinin teminine

yönelik kurulu süreçler dâhil) ve (iii) ve Bildirim Yapan İşletmenin Ülke Bazlı. Rapor gönderimi için gerekli yasal düzenlemelere sahip olması beklendiğinden;

[A Bölgesi] ve [B Bölgesi] nin çifte vergilemeden kaynaklı sorunların çözümü konusunda Konvansiyonun [25.] Maddesi ve bu Anlaşmanın 6. Bölümünün 1'inci paragrafına uygun olarak karşılıklı anlaşma yoluna gitme kararlılığında olmasından;

Yetkili Makamlar, işbu Anlaşmayı ÇVÖA'ya uygun olarak karşılıklı otomatik değişime yönelik olarak akdetmek kararlılığında ve ÇVÖA'da hükme bağlanan gizlilik ve bu kapsamda değiştirilen bilgilerin kullanımını sınırlayan maddeler dâhil diğer koruma önlemlerine tabi olduklarından;

Dolayıdır ki yetkili Makamlar, aşağıdaki konularda anlaşmaya varmışlardır:

BÖLÜM 1
Tanımlar

1. Anlaşmanın amaçları çerçevesinde aşağıdaki terimler şu anlamlara gelmektedir:

a) "**[A Bölgesi]**" terimi …..;

b) "**[B Bölgesi]**" terimi ….;

c) "**Yetkili Makam**" terimi, "[A Bölgesi]" için [….],"[B Bölgesi]" için [….];

d) "**Grup**" terimi, sahiplik veya kontrol aracılığıyla birbiriyle bağlantılı olup uygulanabilir muhasebe prensipleri çerçevesinde finansal raporlama amaçları doğrultusunda konsolide finansal raporlar hazırlamak yükümlülüğünde olan veya içlerinden birinin hisselerinin borsada işlem görmesi durumunda bu yükümlülükle karşılaşacak olan işletmeler topluluğu anlamına gelmektedir;

e) "**Çok Uluslu İşletme (ÇUİ) Grubu**" terimi; (i) vergisel açılardan farklı bölgelerde mukim iki veya daha fazla işletmeyi veya vergisel açıdan bir bölgede mukim olup sabit işyeri vasıtasıyla yürüttüğü faaliyetleri nedeniyle başka bir bölgede daha vergiye tabi olan işletmeyi bünyesinde barındıran, ve (ii) ÇUİ Harici Grup olmayan Grupları kapsar;

f) "**ÇUİ Harici Grup**" terimi, Grubun cari konsolide finansal raporlarında gösterilen, finansal raporlama yılından hemen bir önceki

finansal raporlama yılındaki, konsolide geliri, 2020 gözden geçilmesindeki görüşleri takiben değiştirilebilecek olsa da, 2015 Raporu ile tutarlı olan ve Bölgenin yerel mevzuatında tanımlanan belirli sınırın altında olduğundan, Ü.B. Rapor hazırlamak zorunda olmayan Grupları kapsar;

g) "**Üye İşletme**" terimi, (i) finansal raporlama amaçları açısından ÇUİ Grubunun Konsolide Finansal Tablolarına dâhil edilmiş veya hisselerinin borsada işlem görmesi durumunda dâhil edilecek olan herhangi bir işletme birimini; (ii) sadece büyüklük ve önem derecesi bakımından ÇUİ Grubunun Konsolide Finansal Tablolarının dışında bırakılmış bir işletme birimini ve (iii) ÇUİ Grubunun yukarıda (i) veya (ii) ye dâhil olan herhangi bir işletme biriminin, finansal raporlama, vergi bildirimi veya iç yönetim kontrol süreçleri bakımından ayrı bir finansal tablo hazırlamak durumunda olduğu herhangi bir sabit işyerini kapsar.

h) "**Bildirimi Yapan İşletme**" terimi, vergisel açıdan yerleşik olduğu Bölgenin yerel kanunlarına göre, kendi kapasitesi çerçevesinde ÇUİ Grubu adına Ü.B. Rapor hazırlayan işletmeyi kapsar.

i) "**Ülke Bazlı Rapor**", Bildirimi Yapan İşletme tarafından vergisel açıdan mukim olduğu bölge kanunları çerçevesinde yıllık bazda hazırlanan ve bu kanunlar kapsamında istenilen bilgileri içeren, 2015 Raporunda belirlenen (2020 yılındaki gözden geçirmede olası yenilik ve değişikliklere tabi olmak üzere) kalemleri kapsayan ve formatı yansıtan Ülke Bazlı Rapor anlamına gelmektedir.

j) "**2015 Raporu**", OECD/G20 Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımına Yönelik 13 Numaralı Eylem Planı uyarınca Transfer Fiyatlandırması Belgelendirmesi ve Ülke Bazlı Raporlama başlığıyla hazırlanan konsolide rapordur.

ifade eder.

2. İşbu anlaşmanın bir Bölge Yetkili Makamı tarafından herhangi bir zamanda uygulanmasına ilişin olarak; işbu Anlaşmada özel olarak tanımlanmayan her bir terim için, koşulların başka türlüsünü gerektirmemesi veya Yetkili Makamların (yerel kanunların izin verdiği gibi) ortak bir anlam üzerinde anlaşmaması koşuluyla, işbu Anlaşmayı uygulayan bölgenin diğer kanunlarına nazaran vergi kanunlarındaki manalar öne çıkar.

BÖLÜM 2
ÇUİ Grupları Açısından Bilgi Değişimi

ÇVÖA'nın (….) maddesi uyarınca, her bir Yetkili Makam, otomatik bazda yıllık olarak kendi bölgesinde vergisel açıdan mukim her bir Bildirim Yapan İşletmeden almış olduğu Ülke Bazlı raporları, diğer Yetkili Makam ile değiştirecektir. Bunun için, Ülke Bazlı Raporda verilen bilgilere dayanarak Bildirimi Yapan İşletmenin ÇUİ Grubunun bir veya daha fazla üye İşletmesinin diğer Yetkili Makamın bölgesinde vergisel açıdan mukim olması veya diğer Yetkili Makamın bölgesinde sabit işyeri aracılığıyla yürüttüğü faaliyetler nedeniyle vergiye tabi olması gerekir.

BÖLÜM 3
Bilgi Değişiminin Zamanı ve Şekli

1. 2. Bölümde yer alan bilgi değişiminin amaçları doğrultusunda, Ülke Bazlı Rapordaki tutarların hangi para birimi cinsinden ifade edileceği belirlenecektir.

2. 2. Bölüm uyarınca ilk Ülke Bazlı Rapor değişimi, ÇUİ Gruplarının (….) tarihinde veya sonrasında başlayan Hesap Dönemleri için yapılacaktır. Ülke Bazlı Raporların bu şekildeki değişimi, söz konusu raporların ilgili olduğu Hesap Döneminin son gününden sonraki 18 ay içerisinde ve en kısa zamanda yapılmalıdır. Takip eden Hesap Dönemleri için Ülke Bazlı Rapor değişimleri, mümkün olan en kısa zamanda ve Raporun ilgili olduğu Hesap Döneminin son gününden itibaren 15 ayı geçmemek üzere yapılmalıdır.

3. Yetkili Makamlar, Ülke Bazlı Raporların değişimini otomatik olarak Genişletilebilir İşaretleme Dilinde (XML) ortak bir platformda gerçekleştireceklerdir.

4. Yetkili Makamlar şifreleme dâhil elektronik veri iletimi için bir veya daha fazla yöntem üzerinde çalışarak anlaşacaklardır.

BÖLÜM 4
Uyum ve Uygulamada İşbirliği

Bir Yetkili Makam, bir diğer Yetkili Makamın bölgesindeki vergisel yönden mukim bir Bildirim Yapan İşletme ile ilgili olarak raporlamada yanlış veya eksik bilgiye neden olacak bir hata olduğuna veya bu İşletmenin Ülke Bazlı Rapor düzenleme yükümlülüğüne uymadığına inanmasını gerektirecek bir neden olması durumunda bu bölgenin Yetkili Makamını konu hakkında bilgilendirir. Bilgiyi

alan Yetkili Makam, bu uyumsuzluk ve hatalarla ilgili olarak kendi yerel yasaları çerçevesinde gerekli önlemleri alır.

BÖLÜM 5

Gizlilik, Veri Koruma ve Uygun Kullanım

1. Değiştirilen tüm bilgiler, ÇVÖA'da yer alan gizlilik kurallarına ve diğer koruma önlemlerine tabidir. Bu önlemler arasında değişimi yapılan bilginin kullanımına sınırlama getiren maddeler sayılabilir.

2. 1'inci paragrafta yer alan sınırlamalara ek olarak bilginin kullanımı, bu paragrafta açıklandığı şekilde izin verilen kullanım için sınırlandırılmaktadır. Özellikle Ülke Bazlı Rapor aracılığıyla edinilen bilgiler, transfer fiyatlandırması ve matrah aşındırılması ve kâr aktarımı ile ilgili yüksek düzeyli risklerin ölçülmesi ve uygun olduğu ölçüde ekonomik ve istatistiksel analiz amaçlarıyla kullanılacaktır. Bu bilgiler, eksiksiz biçimde gerçekleştirilen fonksiyon ve karşılaştırılabilirlik analizlerine dayanan tek tek işlemlerin ve fiyatların ayrıntılı transfer fiyatlandırması analizinin alternatifi olarak kullanılmayacaktır. Ülke Bazlı Raporda yer alan bilgilerin tek başına transfer fiyatlarının doğru olup olmadığına ilişkin kesin bir kanıt oluşturmadığı kabul edilmektedir ve bu nedenle transfer fiyatlandırması düzeltmeleri, Ülke Bazlı rapora dayandırılmayacaktır. Bu paragrafa aykırı vergi idaresi uygulamaları yetkili mahkemelerce iptal edilecektir. Bununla birlikte bir vergi incelemesi esnasında Ülke Bazlı Raporda yer alan verilerin ÇUİ Gruplarının transfer fiyatlandırması uygulamalarına veya diğer vergi konularına ilişkin ayrıntılı araştırmalar yapılmasına yönelik kullanılması ve bunun sonucunda da bir üye işletmenin vergilendirilebilir gelirinde düzeltme öngörülmesi bakımından bir yasaklama bulunmamaktadır.

3. Bu Bölümün 1 ve 2'nci paragraflarına ilişkin herhangi bir uyumsuzluk durumunda bir Yetkili Makam, uygulamadaki mevzuatın izin verdiği ölçüde çözüm önerileriyle birlikte derhal diğer Yetkili Makamı bilgilendirecektir.

BÖLÜM 6

Müzakereler

1. ÇVÖA'nın 25. maddesinde öngörülen durumlarda her iki Bölgenin Yetkili Makamları, sorunun çözümü için birbirleriyle görüş alışverişinde bulunacaklardır.

2. İşbu Anlaşmanın uygulanması veya yorumu ile ilgili güçlüklerle karşılaşılması durumunda bir Yetkili Makam, Anlaşmanın koşullarının yerine getirilmesini sağlayacak uygun önlemler geliştirmek amacıyla diğer Yetkili Makam ile görüşme talep edebilir. Özellikle bir Yetkili Makam, diğer Yetkili

Makam ile Ülke Bazlı Rapor değişimleri ile ilgili sistematik bir hata olduğu sonucuna varmadan önce sözkonusu diğer Yetkili Makam ile görüş alışverişinde bulunur.

BÖLÜM 7
Değişiklikler

Bu Anlaşma, taraf olan tüm Yetkili Makamların yazılı onayıyla, oy birliğiyle değiştirilebilir. Başka türlüsü kararlaştırılmadıkça bu tür bir değişiklik, yazılı onayın son imzasının atıldığı tarihin bir ay sonrasında başlayan sürenin bitimini takip eden ayın ilk gününden itibaren geçerli olacaktır.

BÖLÜM 8
Anlaşmanın Süresi

1. İşbu anlaşma, […./Bildirim Yapan İşletmenin Ülke Bazlı Rapor hazırlamasını gerekli kılan mevzuata kendi Bölgesinde sahip olunduğuna dair Yetkili Makamların her biri tarafından yapılacak en son bildirimin tarihinden sonra] yürürlüğe girer.

2. Bir Yetkili Makam, işbu Anlaşmayla ilgili önemli bir uyumsuzluğunu tespit ettiğini diğer bir Yetkili Makama yazılı olarak bildirerek işbu Anlaşmaya dayalı bilgi değişimini geçici bir süre için askıya alabilir. Bu tür bir kararı vermeden önce bu Yetkili Makamın, karşısındaki Yetkili Makamla müzakerede bulunması gerekir. Bu paragrafta geçen önemli uyumsuzluk durumu, işbu Anlaşmanın 5. Bölümünün 1 ve 2'nci paragraflarına ve 6. Bölümünün 1'inci paragrafına ve/veya ÇVÖA'nın bu konuyla ilgili maddelerine uyulmamasının yanı sıra Yetkili Makamın işbu Anlaşmanın öngördüğü bilgileri zamanında sağlayamaması durumlarına karşılık gelmektedir. Askıya alma süreci derhal başlayacak ve uyum ihlali yapan Yetkili Makam, önemli bir uyum ihlali olmadığını veya şayet önemli bir uyum ihlali var ise de bunun giderilmesi için gerekli önlemleri aldığını karşılıklı uzlaşmayı sağlayacak şekilde gösterinceye kadar devam edecektir.

3. Her iki Yetkili Makam da birbirlerine yazılı bildirimde bulunmak suretiyle işbu Anlaşmayı sonlandırabilir. Bu sonlandırma, bildirim tarihten sonraki 12 aylık sürenin dolmasından sonra gelen ayın ilk günü itibariyle geçerli olacaktır. Sonlandırma durumunda işbu Anlaşma çerçevesinde önceden edinilen tüm bilgiler gizli kalacak ve ÇVÖA'nın hükümlerine tabi olacaktır.

İki nüsha olarak […] tarihinde imzalanmıştır.

Yetkili Makam	Yetkili Makam
[A Bölgesi]	[B Bölgesi]

Vergisel Bilgiler Değişim Anlaşması Kapsamında Ülke Bazlı Raporların Değişimine Dair Yetkili Makam Anlaşması ("VBDA YMA")

[A bölgesi] hükümeti ve [B bölgesi] hükümetinin; uluslararası vergi şeffaflığını artırmayı ve yüksek düzeyde transfer fiyatlandırması riskleri ve diğer matrah aşındırılması ve kâr aktarımı bağlantılı riskleri ölçme ve bunun yanı sıra uygun olduğu ölçüde ekonomik ve istatistiksel analizler yapma amaçlarıyla Çok Uluslu İşletme (ÇUİ) Gruplarının faaliyet göstermekte olduğu vergi bölgelerinde gelirlerin ve ödenen vergilerin küresel dağılımı ile ekonomik faaliyetlerin lokasyonlarına ilişkin belli göstergelere ilişkin bilgilere yıllık Ülke Bazlı Rapor otomatik değişimi aracılığıyla vergi idarelerinin karşılıklı olarak erişimini geliştirmeyi amaçlamakta olmasından;

Bölgelerin yasal düzenlemelerinin karşılıklı olarak bir ÇUİ Grubunun Bildirim Yapan İşletmesinin yıllık olarak bir Ülke Bazlı Rapor hazırlamasını gerektiriyor ya da gerektirmesinin bekleniyor olmasından;

Ülke Bazlı Raporun, küresel ana dosya ve yerel dosya ile birlikte, vergi idarelerine verimli ve sağlıklı bir transfer fiyatlandırması risk değerlendirme ölçümü analizi olanağı sağlayacak transfer fiyatlandırması belgelendirmesine yönelik standart bir yaklaşıma esas üç ayaklı bir yapının parçası olmasından;

[A bölgesi] ve [B bölgesi] arasındaki Vergisel Bilgiler Değişim Anlaşmasının ("VBDA") [5A] maddesi, otomatik değişimler dâhil vergisel amaçlarla bilgi değişimi konusunda yetki verdiğinden ve [A bölgesi] ve [B bölgesi] yetkili makamlarının ("Yetkili Makamlar") bu tür değişimlerin kapsam ve yöntemi konusunda anlaşmalarına olanak sağlamakta olduğundan;

[A bölgesi] ve [B bölgesi] nin ilk Ülke Bazlı Raporların değişiminin gerçekleşmesine kadar; (i) bu Anlaşma çerçevesinde alınan bilgilerin gizli kalmasını ve bunların bu Anlaşmanın 5. Bölümü kapsamında yüksek düzeyde transfer fiyatlandırması riskleri ve diğer matrah aşındırılması ve kâr aktarımı ile ilgili risklerin ölçülmesi ve bunun yanı sıra uygun olduğu ölçüde ekonomik ve istatistiksel analiz amaçlarıyla kullanılmasını sağlamak üzere gerekli önlemlere, (ii) etkin bir değişim ilişkisi için gerekli altyapıya (zamanında, doğru ve gizli bilgi değişimleri, verimli ve güvenilir iletişimleri ve değişimler veya değişim talepleriyle ilgili sorun veya endişelerin hemen giderilmesi ve bu Anlaşmanın 4. Bölümünün hükümlerinin uygulanması kapasitesinin mevcudiyetinin teminine

yönelik kurulu süreçler dâhil) ve (iii) Bildirim Yapan İşletmenin Ülke Bazlı Rapor gönderimi için gerekli yasal düzenlemelere [sahip olduğu/sahip olmasının beklendiği, sahip olduğu/sahip olduğu ya da sahip olmasının beklendiği/ sahip olduğu] ndan;

Yetkili Makamlar, bu Anlaşmayı VBDA'ya uygun olarak karşılıklı otomatik değişime yönelik olarak akdetmek kararlılığında ve VBDA'da hükme bağlanan gizlilik ve bu kapsamda değiştirilen bilgilerin kullanımını sınırlayan maddeler dâhil diğer koruma önlemlerine tabi olduklarından;

Dolayıdır ki Yetkili Makamlar, aşağıdaki konularda anlaşmaya varmışlardır:

BÖLÜM 1
Tanımlar

1. Anlaşmanın amaçları çerçevesinde aşağıdaki terimler şu anlamlara gelmektedir:

a) **"[A Bölgesi]"** terimi …..;

b) **"[B Bölgesi]"** terimi ….;

c) **"Yetkili Makam"** terimi, "[A Bölgesi]" için [….],"[B Bölgesi]" için [….];

d) **"Grup"** terimi, sahiplik veya kontrol aracılığıyla birbiriyle bağlantılı olup uygulanabilir muhasebe prensipleri çerçevesinde finansal raporlama amaçları doğrultusunda konsolide finansal raporlar hazırlamak yükümlülüğünde olan veya içlerinden birinin hisselerinin borsada işlem görmesi durumunda bu yükümlülükle karşılaşacak olan işletmeler topluluğu anlamına gelmektedir;

e) **"Çok Uluslu İşletme (ÇUİ) Grubu"** terimi; (i) vergisel açılardan farklı bölgelerde mukim iki veya daha fazla işletmeyi veya vergisel açıdan bir bölgede mukim olup sabit işyeri vasıtasıyla yürüttüğü faaliyetleri nedeniyle başka bir bölgede daha vergiye tabi olan işletmeyi bünyesinde barındıran ve (ii) ÇUİ Harici Grup olmayan Grupları kapsar;

f) **"ÇUİ Harici Grup"** terimi, Grubun cari konsolide finansal raporlarında gösterilen, finansal raporlama yılından hemen bir önceki finansal raporlama yılındaki, konsolide geliri, 2020 gözden geçilmesindeki görüşleri takiben değiştirilebilecek olsa da, 2015 Raporu ile tutarlı olan ve

Bölgenin yerel mevzuatında tanımlanan belirli sınırın altında olduğundan, Ülke Bazlı Rapor hazırlamak zorunda olmayan Grupları kapsar;

g) **"Üye İşletme"** terimi, (i) finansal raporlama amaçları açısından ÇUİ Grubunun Konsolide Finansal Tablolarına dâhil edilmiş veya hisselerinin borsada işlem görmesi durumunda dâhil edilecek olan herhangi bir işletme birimini; (ii) sadece büyüklük ve önem derecesi bakımından ÇUİ Grubunun Konsolide Finansal Tablolarının dışında bırakılmış bir işletme birimini ve (iii) ÇUİ Grubunun yukarıda (i) veya (ii) ye dâhil olan herhangi bir işletme biriminin, finansal raporlama, vergi bildirimi veya iç yönetim kontrol süreçleri bakımından ayrı bir finansal tablo hazırlamak durumunda olduğu herhangi bir sabit işyerini kapsar.

h) **"Bildirimi Yapan İşletme"** terimi, vergisel açıdan yerleşik olduğu Bölgenin yerel kanunlarına göre, kendi kapasitesi çerçevesinde ÇUİ Grubu adına Ülke Bazlı Rapor hazırlayan işletmeyi kapsar.

i) **"Ülke Bazlı Rapor",** Bildirimi Yapan İşletme tarafından vergisel açıdan mukim olduğu bölge kanunları çerçevesinde yıllık bazda hazırlanan ve bu kanunlar kapsamında istenilen bilgileri içeren, 2015 Raporunda belirlenen (2020 yılındaki gözden geçirmede olası yenilik ve değişikliklere tabi olmak üzere) kalemleri kapsayan ve formatı yansıtan Ülke Bazlı Rapor anlamına gelmektedir.

j) **"2015 Raporu",** OECD/G20 *Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımına Yönelik 13 Numaralı Eylem Planı* uyarınca *Transfer Fiyatlandırması Belgelendirmesi ve Ülke Bazlı Raporlama* başlığıyla hazırlanan konsolide rapordur.

2. Bu Anlaşmanın bir Bölge Yetkili Makamı tarafından herhangi bir zamanda uygulanmasına ilişin olarak; bu Anlaşmada özel olarak tanımlanmayan her bir terim için, koşulların başka türlüsünü gerektirmemesi veya Yetkili Makamların (yerel kanunların izin verdiği gibi) ortak bir anlam üzerinde anlaşmaması koşuluyla, bu Anlaşmayı uygulayan Bölgenin diğer kanunlarına nazaran vergi kanunlarındaki manalar öne çıkar.

BÖLÜM 2
ÇUİ Grupları Açısından Bilgi Değişimi

VBDA'nın [5A] Maddesindeki hükümler uyarınca; her bir Yetkili Makam diğer Yetkili Makam ile kendi Bölgesinde mukim Bildirim Yapan İşletmeden aldığı Ülke Bazlı Raporu otomotik şekilde yıllık olarak değiştirecek olup, bunun

için Ülke Bazlı Raporunda verilen bilgilere dayanarak Bildirimi Yapan İşletmenin ÇUİ Grubunun bir veya daha fazla Üye İşletmesinin diğer Yetkili Makamın Bölgesinde vergisel açıdan mukim olması veya diğer Yetkili Makamın Bölgesinde sabit işyeri aracılığıyla yürüttüğü faaliyetler nedeniyle vergiye tabi olması gerekir.

BÖLÜM 3

Bilgi Değişiminin Zamanı ve Şekli

1. 2. Bölümde yer alan bilgi değişiminin amaçları doğrultusunda, Ülke Bazlı Rapordaki tutarların hangi para birimi cinsinden ifade edileceği belirlenecektir.

2. 2. Bölüm uyarınca ilk Ülke Bazlı Rapor değişimi, ÇUİ Gruplarının (….) tarihinde veya sonrasında başlayan Hesap Dönemleri için yapılacaktır. Ülke Bazlı Raporların bu şekildeki değişimi, söz konusu raporların ilgili olduğu Hesap Döneminin son gününden sonraki 18 ay içerisinde ve en kısa zamanda yapılmalıdır. Sonradan gelen Hesap Dönemleri için Ülke Bazlı Rapor değişimleri, mümkün olan en kısa zamanda ve raporun ilgili olduğu Hesap Döneminin son gününden itibaren 15 ayı geçmemek üzere yapılmalıdır.

3. Yetkili Makamlar, Ülke Bazlı Raporların değişimini otomatik olarak Genişletilebilir İşaretleme Dilinde (XML) ortak bir platformda gerçekleştireceklerdir.

4. Yetkili Makamlar, elektronik veri iletimi üzerinde çalışarak şifreleme standartları dâhil bir veya daha fazla yöntem üzerinde anlaşacaklardır.

BÖLÜM 4

Uyum ve Uygulamada İşbirliği

Bir Yetkili Makam, bir diğer Yetkili Makamın bölgesindeki vergisel yönden mukim bir Bildirim Yapan İşletme ile ilgili olarak raporlamada yanlış veya eksik bilgiye neden olacak bir hata olduğuna veya bu İşletmenin Ülke Bazlı Rapor düzenleme yükümlülüğüne uymadığına inanmasını gerektirecek bir neden olması durumunda bu bölgenin Yetkili Makamını konu hakkında bilgilendirir. Bilgiyi alan Yetkili Makam, bu uyumsuzluk ve hatalarla ilgili olarak kendi yerel yasaları çerçevesinde gerekli önlemleri alır.

BÖLÜM 5

Gizlilik, Veri Koruma ve Uygun Kullanım

1. Değiştirilen tüm bilgiler, VBDA'da yer alan gizlilik kurallarına ve diğer koruma önlemlerine tabidir. Bu önlemler arasında değişimi yapılan bilginin kullanımına sınırlama getiren maddeler sayılabilir.

2. 1. paragrafta yer alan sınırlamalara ek olarak bilginin kullanımı, bu paragrafta açıklandığı şekilde sınırlandırılmaktadır. Özellikle Ülke Bazlı Rapor aracılığıyla edinilen bilgiler, transfer fiyatlandırması ve matrah aşındırılması ve kâr aktarımı ile ilgili yüksek düzeyli risklerin ölçülmesi ve uygun olduğu ölçüde ekonomik ve istatistiksel analiz amaçlarıyla kullanılacaktır. Bu bilgiler, eksiksiz biçimde gerçekleştirilen fonksiyon ve karşılaştırılabilirlik analizlerine dayanan tek tek işlemlerin ve fiyatların ayrıntılı transfer fiyatlandırması analizinin alternatifi olarak kullanılmayacaktır. Ülke Bazlı Raporda yer alan bilgilerin tek başına transfer fiyatlarının doğru olup olmadığına ilişkin kesin bir kanıt oluşturmadığı kabul edilmektedir ve bu nedenle transfer fiyatlandırması düzeltmeleri, Ülke Bazlı Rapora dayandırılmayacaktır. Bu paragrafa aykırı vergi idaresi uygulamaları yetkili mahkemelerce iptal edilecektir. Bununla birlikte bir vergi incelemesi esnasında Ülke Bazlı Raporda yer alan verilerin ÇUİ Gruplarının transfer fiyatlandırması uygulamalarına veya diğer vergi konularına ilişkin ayrıntılı araştırmalar yapılmasına yönelik kullanılması ve bunun sonucunda da bir üye işletmelerin vergilendirilebilir gelirinde düzeltme öngörülmesi bakımından bir yasaklama bulunmamaktadır.

3. Bu Bölümün 1 ve 2'nci paragraflarına ilişkin herhangi bir uyumsuzluk durumunda bir Yetkili Makam, uygulamadaki mevzuatın izin verdiği ölçüde, çözüm önerileriyle birlikte derhal diğer Yetkili Makamı bilgilendirecektir.

BÖLÜM 6

Müzakereler

1. Ülke Bazlı Rapordaki verilere dayandırılarak yapılan ileri incelemeler sonucunda bir üye işletmenin vergilendirilebilir gelirinde yapılan düzeltmelerin, belirli iş faaliyetleriyle sınırlı dahi olsa istenmeyen ekonomik sonuçlar doğurması durumunda ortaya çıkan bu sorunların çözümü için her iki Yetkili Makam birbirleriyle görüş alışverişinde bulunacaklardır.

2. İşbu Anlaşmanın uygulanması veya yorumu ile ilgili güçlüklerle karşılaşılması durumunda bir Yetkili Makam, Anlaşmanın koşullarının yerine getirilmesini sağlayacak uygun önlemler geliştirmek amacıyla diğer Yetkili Makam ile görüşme talep edebilir. Özellikle bir Yetkili Makam, diğer Yetkili Makam ile Ülke Bazlı Rapor değişimleri ile ilgili sistematik bir hata olduğu

sonucuna varmadan önce söz konusu diğer Yetkili Makam ile görüş alışverişinde bulunur.

BÖLÜM 7
Değişiklikler

İşbu Anlaşma, taraf olan tüm Yetkili Makamların yazılı onayıyla, oy birliğiyle değiştirilebilir. Başka türlü kararlaştırılmadıkça böyle bir değişiklik, yazılı onayın son imzasının atıldığı tarihin bir ay sonrasında başlayan sürenin bitimini takip eden ayın ilk gününden itibaren geçerli olacaktır.

BÖLÜM 8
Anlaşmanın Süresi

1. İşbu anlaşma, (…./bildirim yapan işletmenin Ülke Bazlı Rapor hazırlamasını gerekli kılan yasalara sahip olunduğuna dair yetkili makamların her biri tarafından yapılacak en son bildirimin tarihi) itibariyle yürürlüğe girer.

2. Bir yetkili makam, işbu Anlaşmayla ilgili önemli bir uyumsuzluğunu tespit ettiğini diğer bir Yetkili Makama yazılı olarak bildirerek işbu Anlaşmaya dayalı bilgi değişimini geçici bir süre için askıya alabilir. Bu tür bir kararı vermeden önce bu Yetkili Makamın, karşısındaki Yetkili Makamla müzakerede bulunması gerekir. Bu paragrafta geçen önemli uyumsuzluk durumu, işbu Anlaşmanın 5. Bölümünün 1 ve 2'nci paragraflarına ve 6. Bölümünün 1'inci paragrafına ve/veya VBDA'nın bu konuyla ilgili maddelerine uyulmamasının yanı sıra Yetkili Makamın işbu Anlaşmanın öngördüğü bilgileri zamanında sağlayamaması durumlarına karşılık gelmektedir. Askıya alma süreci derhal başlayacak ve uyum ihlali yapan Yetkili Makam, önemli bir uyum ihlali olmadığını veya şayet önemli bir uyum ihlali var ise de bunun giderilmesi için gerekli önlemleri aldığını karşılıklı uzlaşmayı sağlayacak şekilde gösterinceye kadar devam edecektir.

3. Her iki Yetkili Makam da birbirlerine yazılı bildirimde bulunmak suretiyle işbu Anlaşmayı sonlandırabilir. Bu sonlandırma, bildirim tarihten sonraki 12 aylık sürenin dolmasından sonra gelen ayın ilk günü itibariyle geçerli olacaktır. Sonlandırma durumunda işbu Anlaşma çerçevesinde önceden edinilen tüm bilgiler gizli kalacak ve ÇVÖA'nın hükümlerine tabi olacaktır.

İki nüsha olarak […]'da […] tarihinde imzalanmıştır.

Yetkili Makam	Yetkili Makam
[A Bölgesi]	[B Bölgesi]

VI. Bölüm Eki

Gayrimaddi Varlıklara İlişkin İlkelerin Gösterildiği Örnekler

Örnek 1

1. Premiere, bir ÇUİ grubunun ana işletmesidir. S Şirketi, Premiere tarafından tam olarak sahip olunan bağlı bir işletme ve Premiere grubunun bir üyesidir. Premiere, kendi ticari operasyonlarını desteklemek üzere Ar-Ge faaliyetini fonlamakta ve devam eden Ar-Ge işlevlerini yerine getirmektedir. Ar-Ge işlevleri patent edilebilir bir yenilikle sonuçlandığında, bu tip yeniliklerin içerdiği bütün hakların, global patent yönetimini basitleştirmek ve merkezileştirmek için, S Şirketine temlik edilmesi, Premiere grubunun genel bir uygulamasıdır. Patentlerin bütün kayıt ve tescilleri S Şirketi adına tutulmakta ve korunmaktadır.

2. S Şirketi patentlerin yönetimini gerçekleştirmek üzere üç avukat istihdam etmekte olup şirketin başka bir çalışanı bulunmamaktadır. S Şirketi Premiere grubunun Ar-Ge faaliyetlerinin hiçbirini yürütmemekte veya bu faaliyetleri kontrol etmemektedir. S Şirketi teknik Ar-Ge personeline sahip olmadığı gibi, Premiere grubunun yaptığı herhangi bir Ar-Ge harcamasına da maruz kalmamaktadır. Patentlerin savunulmasına yönelik önemli kararlar, S Şirketi çalışanlarından alınan tavsiyeler sonrasında Premiere yönetimi tarafından alınmaktadır. Gerek ilişkisiz ve gerekse de ilişkili işletmelere grubun patentlerinin lisanslanmasına yönelik bütün kararlar S Şirketi çalışanları tarafından değil, Premiere yönetimi tarafından kontrol edilmektedir.

3. Premiere tarafından S Şirketine yapılan her bir hak temlikinde, Premiere S Şirketinden patent edilebilir yeniliğin içerdiği hakkın devri kapsamında 100 Avro ödeme almakta ve hak temlikinin özel bir şartı olarak aynı zamanda Premiere tescil edilen patentin tüm geçerlilik süresi boyunca royalti ödemesi gerekmeyecek şekilde kullanımının münhasırlık hakkını, alt lisanslama hakkıyla birlikte edinmektedir. S Şirketinin Premiere hesabına yaptığı ufak tutarlı ödemeler, sadece temlikle bağlantılı teknik sözleşme hukuku gereksinimi karşılamak amacıyla yapılmakta ve bu örneğin amacı bakımından, bu ödemelerin patent edilebilir yeniliklerin içerdiği haklarının verilmesindeki emsallere uygun

tazminatı yansıtmadığı varsayılmaktadır. Premiere patent edilmiş yenilikleri, ürünlerinin imalatında ve dünya genelinde satılmasında kullanmakta ve zaman zaman başka işletmelere patent haklarının alt lisansını vermektedir. Premiere ile yapılan lisans anlaşmasının hükümleri uyarınca, S Şirketi patentlerin ticari kullanımını gerçekleştirmemekte ve bunu yapmaya hakkı da bulunmamaktadır.

4. Anlaşma kapsamında, Premiere patent yönetim hizmeti dışında; gayrimaddi varlıkların geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullan(dır)ılmasıyla bağlantılı tüm işlevleri görmektedir. Premiere gayrimaddi varlık geliştirilmesi ve kullan(dır)ılmasıyla bağlantılı tüm varlıklara katkı yapmakta ve bu varlıkları kullanmakta ve gayrimaddi varlıklarla ilişkili tüm ya da neredeyse tüm riskleri üstlenmektedir. Gayrimaddi varlık kullan(dır)ılmasından sağlanan getirinin büyük bölümünü Premiere hak etmelidir. Vergi idaresi transfer fiyatlandırması açısından uygun bir çözüme, Premiere ve S Şirketi arasındaki fiili işlemin kesin bir çerçevesinin çizilmesi yoluyla ulaşabilecektir. Olgulara bağlı olarak; S Şirketine yapılan nominal hak devri ve aynı anda Premiere'ye geri yapılan tam kullanım hakkı tahsisi birlikte dikkate alındığında, işlemin özünde Premiere ve S Şirketi arasında bir patent yönetim anlaşması olduğu tespiti yapılabilir. Patent yönetim hizmeti için emsallere uygun bir bedel belirlenebilir ve ÇUİ grubunun patent kullan(dır)ılmasından sağladığı getiri Premiere tarafından alıkonulur veya ona tahsis edilir.

Örnek 2

5. Patent edilebilir yeniliklerin geliştirilmesi ve kontrol edilmesiyle ilgili olgular, Örnek 1'deki gibidir. Bununla birlikte, S Şirketi, patentlerin lisans haklarını sonsuz ve münhasır bir şekilde Premiere Şirketine geri vermek yerine, onun talimatı ve kontrolü altında hareket ederek patent lisanslarını dünya genelindeki ilişkili ve ilişkisiz işletmelere periyodik royaltiler karşılığında vermektedir. Bu örneğin amaçları bakımından, ilişkili işletmeler tarafından S Şirketine ödenen royaltilerin tamamının emsallere uygun olduğu kabul edilmektedir.

6. S Şirketi patentlerin yasal sahibidir. Bununla birlikte, S Şirketinin patentlerin geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullan(dır)ılmasına katkıları, üç çalışanının patentleri tescil ve kayıt ettirmesi ve kayıt ve tescil durumunun devamlılığının sağlanmasıyla sınırlıdır. S Şirketi çalışanları, patentlerin lisanslamasına konu işlemleri kontrol etmemekte veya bu işlemlere katılmamaktadır. Bu şartlar altında, S Şirketi sadece görmüş olduğu işlevler için tazmin edilmeyi hak etmektedir. Premiere ve S Şirketinin her biri tarafından patentlerin geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullan(dır)ılması kapsamında görülen işlevlerin,

yüklenilen risklerin ve kullanılan varlıkların analizine dayalı olarak; S Şirketinin nihai anlamda, imzaladığı lisanslama anlaşmalarından doğan getirinin, görmüş olduğu patent tescili işlevinin emsallere uygun tazmin tutarının üstündeki bir kısmını bünyesinde tutmaya veya kendisine tahsis ettirmeye hakkı olmamalıdır.

7. Örnek 1'de olduğu gibi, anlaşmanın gerçek niteliği bir patent yönetim hizmeti sözleşmesidir. Transfer fiyatlandırması açısından uygun sonuca; S Şirketince patente konu hakların devralınması karşılığı ödenecek tutarın, S Şirketi ve Premiere'nin her biri tarafından görülen işlevleri, kullanılan varlıkları ve yüklenilen riskleri uygun şekilde yansıtmasının sağlanması yoluyla ulaşılabilir. Bu yaklaşım altında; patent edilebilir yenilikler için Premiere tarafından hak edilen tazminat tutarı, S Şirketinin lisanslama gelirinden S Şirketinin işlevleri için uygun bir getirinin çıkarılması ile ulaşılacak tutara eşittir.

Örnek 3

8. Olgular, Örnek 2'tekiler ile aynıdır. Bununla birlikte, patentlerin ilişkili ve ilişkisiz işletmelere lisanslanmasından birkaç yıl sonra, S Şirketi yine Premiere Şirketinin talimatları ve kontrolü altında hareket ederek; patentleri, yasal sahibi olduğu süre boyunca değerlerindeki artışı yansıtacak bir fiyat karşılığı ilişkisiz bir işletmeye satmaktadır. S Şirketinin patentlerin yasal sahibi olduğu süre boyunca gördüğü işlevler, Örnek 1 ve 2'de açıklandığı şekliyle patent tescili işlevinin görülmesiyle sınırlıdır.

9. Bu şartlar altında; S Şirketinin geliri, Örnek 2'de yer alan gelirle aynı olmalıdır. S Şirketi görmüş olduğu kayıt ve tescil işlevi için tazmin edilmeli, ancak gayrimaddi varlıkların elde çıkarılması dâhil olmak üzere gayrimaddi varlıkların kullan(dır)ılmasına bir şekilde atfedilecek getiri üzerinde pay sahibi olmamalıdır.

Örnek 4

10. Patentlerin geliştirilmesiyle ilgili olgular, Örnek 3'te açıklananlarla aynıdır. Örnek 1'in aksine, bu örnekte S Şirketi, patent portföyünün edinilmesi kararını vermeye muktedir olan ve fiilen de bu kararı veren çalışanlara sahiptir. Lisanslama programıyla bağlantılı tüm kararlar S Şirketinin çalışanları tarafından alınmış, lisans alanlarla yapılan tüm müzakereler S Şirketinin çalışanları tarafından yapılmış ve S Şirketinin çalışanları ilişkisiz lisans alanlarının lisans anlaşmasına uygun hareket edip etmediklerinin gözetimini gerçekleştirmiştir. Bu örneğin amaçları bakımından; patentlerin edinimi karşılığında S Şirketi tarafından ödenen bedelin emsallere uygun olduğu, bu bedelin de gelecekteki lisanslama programına ve patentlerin S Şirketine tahsis edildiği anda kullan(dır)ılmasından sağlanması beklenen getiriye ilişkin olarak tarafların her birinin değerlendirmelerini yansıttığı kabul edilmelidir. Bu örneğin amaçları

bakımından, Kısım D.4 de yer alan değerlemesi zor gayrimaddi varlıklar için getirilen yaklaşımın uygulanabilir olmadığı kabul edilmektedir.

11. Patentlerin kendisine tahsisinden sonra, S Şirketi patentleri ilişkisiz işletmelere birkaç yıllığına lisanslamıştır. Müteakiben patentlerin değeri, S Şirketine tahsis anında öngörülemeyen dışsal koşullar nedeniyle önemli ölçüde artmıştır. Daha sonra, S Şirketi patentleri ilişkisiz bir alıcıya, patentler için başlangıçta Premiere Şirketine ödediğini aşan bir fiyatla satmıştır. S Şirketi çalışanları patentlerin satılmasına ilişkin tüm kararları vermiş, satış koşullarını müzakere etmiş ve patentlerin devredilmesini tüm açılardan yönetmiş ve kontrol etmiştir.

12. Bu koşullar altında; S Şirketi, beklenmeyen dışsal koşullar sonucunda patent değerinde gerçekleşen artış dâhil olmak üzere, satış hasılatının tamamını elde etme hakkına sahiptir.

Örnek 5

13. Olgular, beklenmeyen dışsal gelişmeler sonucunda patentlerin değerinin, bunlara S Şirketinin sahip olduğu süre boyunca artması yerine azalması dışında Örnek 4 ile aynıdır. Bu koşullar altında; S Şirketi satış hasılatının tamamını kendinde tutma hakkına sahiptir, bunun anlamıysa zarar edeceğidir.

Örnek 6

14. 1'nci yılda A Şirketi (A Ülkesindeki bir şirket) ve B Şirketinden (B Ülkesindeki bir şirket) oluşan bir ÇUİ grubu, B Şirketinin mevcut gayrimaddi varlıkları, geçmiş performansı, tecrübeli Ar-Ge personeli göz önünde tutulduğunda, oldukça kârlı olması beklenen bir gayrimaddi varlık geliştirmeye karar vermiştir. Gayrimaddi varlığın olası ticari kullan(dır)ımı öncesinde, geliştirilmesinin beş yıllık bir süre alacağı beklenmektedir. Gayrimaddi varlık başarılı bir şekilde geliştirilirse ilk kullanımından itibaren 10 yıl boyunca bir değere sahip olması beklenmektedir. A Şirketi ve B Şirketi arasındaki geliştirme anlaşmasına göre; B Şirketi gayrimaddi varlığın geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullan(dır)ılmasıyla bağlantılı tüm faaliyetleri icra ve kontrol edecektir. A Şirketi gayrimaddi varlığın geliştirilmesiyle bağlantılı finansmanı sağlayacak (beş yıl için geliştirme maliyetinin yıllık 100 Milyon ABD Doları olacağı beklenmektedir) ve gayrimaddi varlığın yasal sahibi olacaktır. Bir kez geliştirildikten sonra, gayrimaddi varlığın yıllık 550 Milyon ABD Doları kâr sağlaması beklenmektedir (6'ncı yıldan 15'inci yıla kadar). B Şirketi gayrimaddi varlığın lisansını A Şirketinden alacak ve gayrimaddi varlığın kullan(dır)ım hakkı için A Şirketine emsal lisansların tutarını baz alan şarta bağlı ödemeler yapacaktır. Tahmini şarta bağlı ödemeler sonrasında, B Şirketinin, gayrimaddi varlığa dayanan ürünlerin satışından yıllık 200 Milyon ABD Doları getiri sağlaması beklenmektedir.

15. Anlaşmanın B Ülkesinin vergi idaresi tarafından yapılan bir işlev analizi, A Şirketi ve B Şirketi tarafından görülen işlevleri, kullanılan ve katkı yapılan varlıkları ve üstlenilen riskleri değerlendirmektedir. Fiili işlemin kesin bir çerçevesi üzerinden yapılan analizde, her ne kadar gayrimaddi varlıkların yasal sahibi olsa da, A Şirketinin anlaşmaya katkısının gayrimaddi varlığın geliştirilmesi için finansman sağlanmasından ibaret olduğu sonucuna varılmıştır. Analiz göstermektedir ki, sözleşmesel olarak finansal riski üstlenen A Şirketi, bu riski yüklenmek için finansal kapasiteye sahiptir ve 6.63 ve 6.64 no'lu paragraflarda çerçevesi çizilen ilkeler ile uyumlu olarak bu risk üzerinde kontrol icra etmektedir. A Şirketinin katkıları ile birlikte A Şirketi ve B Şirketinin gerçekçi alternatifleri hesaba katıldığında; A Şirketinin beklenen tazminatının, bunun finansman taahhüdünün riske göre düzeltmiş getirisi olması gerektiği belirlenmiştir. Bunun, riske göre düzeltilmiş beklenen yıllık %11 finansal getiriye denk gelen yıllık 110 Milyon ABD Doları (6'ncı yıldan 15'inci yıla kadar) olarak belirlendiğini varsayalım.[1] Bu durumda B Şirketi, A Şirketinin beklenen getirisinden sonra kalan getirinin, yani mükellefin iddia ettiği gibi yıllık 200 Milyon ABD Doları değil de, 440 Milyon ABD Doları'nın (550 Milyon ABD Doları eksi 110 Milyon ABD Doları) tamamını hak etmektedir. (Detaylı işlev analizi ve en uygun yöntemin uygulanması temel alındığında, mükellefin test edilen taraf olarak A Şirketini değil de, B Şirketini seçmesinin yanlış olduğu meydana çıkmaktadır.)

Örnek 7

16. Primero ilaç sektöründe faaliyette bulunan bir ÇUİ grubunun ana şirketidir ve M ülkesinde faaliyette bulunmaktadır. Primero, X ürünüyle bağlantılı patentleri ve diğer gayrimaddi varlıkları geliştirmekte ve bu patentleri dünyada tüm ülkelerde tescil ettirmektedir.

17. Primero N ülkesinde bulunan ve hisselerinin tümüne sahip olduğu bağlı işletmesi S Şirketini, X ürününü Avrupa ve Orta Doğu'da sınırlı risk yüklenimi zemininde dağıtması konusunda görevlendirmektedir. Dağıtım anlaşmasına göre; ürünlerin geri çağrılması ve ürün sorumluluğu riskini S Şirketi değil Primero yüklenmekte ve ilave olarak Primero X ürününün ilgili bölgede satılmasından doğacak tüm kazanç veya kayıpları, dağıtım işlevi karşılığı olarak S Şirketine üzerinde anlaşılan düzeyde bir tazminat sunduktan sonra hak edecektir. Sözleşme kapsamında, S Şirketi X ürününü Primero'dan satın almakta

1 Bu örneğin amaçları bakımından, bu sonuçları türetmek zorunlu değildir. Bu örnek, bu seviyedeki bir riski içeren beş yıllık bir projeye yapılan her yıl 100 Milyon ABD Doları finansal yatırımın, sonraki on yıl boyuncaki emsallere uygun yıllık beklenen kârının 110 Milyon ABD Doları olması gerektiği varsayımına dayanmaktadır. Bu %11 getiriye karşılık gelmektedir.

ve operasyonu yürüttüğü coğrafi alanda bulunan ülkelerdeki ilişkisiz müşterilere satmaktadır. S Şirketi dağıtım işlevinin görülmesi esnasında, düzenleyicilerin getirdiği tüm zorunluluklara uymaktadır.

18. Operasyonların ilk üç yılında, S Şirketi gördüğü dağıtım işlevinin karşılığı olarak, sınırlı risk karakteri ve dağıtım anlaşmasının hükümleriyle tutarlı kazanç elde etmektedir. S Şirketinin elde ettiği getiri, X ürünüyle bağlantılı gayrimaddi varlıkların kullan(dır)ılmasından doğan getirinin S Şirketince değil, Primero tarafından hak edildiği olgusunu yansıtmaktadır. Üç yıllık operasyon süresi sonrasında, ürünü kullanan hastaların önemli bir kısmında X ürününün ciddi yan etkilere yol açtığı açık bir şekilde ortaya çıkmakta ve ürünün geri çağrılması ve piyasadan kaldırılması zorunlu hale gelmektedir. S Şirketi geri çağırmayla bağlantılı önemli maliyetlere maruz kalmaktadır. Primero S Şirketini geri çağırmayla veya bunun neticesindeki ürün sorumluluğuna ilişkin iddialarla ilgili maliyetler yönünden tazmin etmemektedir.

19. Bu şartlar altında, Primero'nun X ürünüyle bağlantılı gayrimaddi varlık kullan(dır)ılmasından doğan getiriyi hak etmesi iddiası ile bu iddiayı destekleyen risklerle ilgili maliyetlerin yüklenmesi arasında bir uyumsuzluk bulunmaktadır. Bu uyumsuzluğu gidermek için bir transfer fiyatlandırması düzeltmesine gidilmesi uygun olacaktır. Uygun düzeltmenin belirlenmesinde, I. Bölüm Kısım D.1 de yer alan hükümler esas alınarak tarafların arasındaki gerçek işlemin belirlenmesi zorunlu olacaktır. Bunu yapmak için, anlaşmanın süresi boyunca tarafların gerçekleştirdiği icraatlar temelinde her bir tarafın yüklendiği risklerin, riskler üzerinde Primero ve S Şirketince gerçekleştirilen kontrolün ve diğer ilgili etmenlerin hesaba katılması uygun olacaktır. Taraflar arasındaki ilişkinin gerçek doğasının sınırlı risk yüklenimine konu bir dağıtım anlaşması olduğu belirlenirse; en uygun düzeltme, geri çağırma ve ürün sorumluluğuyla bağlantılı maliyetlerin S Şirketi üzerinden alınıp Primero'ya yüklenmesi şeklini alacaktır. Alternatif olarak, her ne kadar pek olası gözükmese de; tüm ilgili olgular temelinde taraflar arasındaki ilişkinin gerçek niteliğinin, S Şirketinin ürün sorumluluğu ve geri çağırma riskleri üzerinde kontrol icrasını yansıttığı tespit ediliyorsa ve emsallere uygun bir bedel karşılaştırılabilirlik analizi zemininde belirlenebiliyorsa, S Şirketinin dağıtım kâr marjlarında tüm yıllar için taraflar arasındaki gerçek risk paylaşımını yansıtmak üzere bir artış yapılabilir.

Örnek 8

20. X Ülkesinde yerleşik Primair, imal ettiği saatleri R markası ve ticari ismi altında birçok ülkede pazarlamaktadır. Primair, R markası ve ticari isminin tescilli sahibi konumundadır. R ismi, saatlerin satıldığı ülkelerde oldukça yaygın bir bilinirliğe sahip olup, bu isim Primair'in çabaları sonucunda bu piyasalarda dikkate değer ölçüde ekonomik bir değer edinmiştir. Bununla birlikte R saatleri

Y Ülkesinde bugüne kadar pazarlanmadığı gibi, R ismi Y Ülkesi pazarında bilinilirliğe de sahip değildir.

21. 1'inci yılda Primair Y Ülkesi pazarına girmeye karar vermekte ve bu ülkede tamamına sahip olduğu bağlı işletmesi S Şirketini dağıtımcısı olarak faaliyette bulunmak üzere kurmaktadır. Primair, aynı zamanda S Şirketi ile royalti ödemesinin söz konusu olmadığı uzun dönemli bir pazarlama ve dağıtım anlaşması yapmaktadır. Anlaşmaya göre; beş yıllık bir zaman periyodu için, ilave bir beş yılda da opsiyonel olmak üzere, R markasını taşıyan saatlerin Y Ülkesinde pazarlama ve dağıtımının ve R ticari isminin kullanılmasının münhasırlık hakkı S Şirketi tarafından edinilmektedir. S Şirketinin, R markası ve ticari ismiyle bağlantılı başkaca bir hakkı Primair'den edinmesi söz konusu olmadığı gibi, R markası ve ticari ismini taşıyan saatlerin Y Ülkesinden ihraç edilmesi özellikle yasaklanmaktadır. S Şirketinin tek faaliyeti, R markasını ve ticari ismini taşıyan saatlerin pazarlama ve dağıtımıdır. R saatlerinin, S Şirketince Y Ülkesinde dağıtılan ürün portföyünün bir parçası olmadığı varsayılmaktadır. S Şirketi saatleri Y Ülkesinde nihai müşterilere satılmaya hazır bir şekilde paketlenmiş olarak ithal etmekte olup, saatlerle ilgili olarak ikincil bir işlemi üstlenmemektedir.

22. Primair ve S Şirketi arasındaki anlaşma uyarınca; S Şirketi saatleri Primair'den Y Ülkesinin para birimi ile satın almakta, markalı saatlerin sahipliğini üzerine geçirmekte, Y Ülkesinde dağıtım işlevini yerine getirmekte ve bununla ilgili maliyetlere (stok ve alacakların finansmanı gibi) katlanmakta ve riskleri (stok, alacak ve finansal riskler gibi) yüklenmektedir. Primair ve S Şirketi arasındaki anlaşma uyarınca, S Şirketinin Y Ülkesinde R saatlerinin pazarının geliştirilmesine yardım etmek üzere bir pazarlama acentesi olarak hareket etmesi gerekmektedir. S Şirketi, R saatlerinin Y Ülkesi piyasasındaki pazarlama stratejisinin geliştirilmesinde Primair'e danışmaktadır. Primair diğer ülkelerdeki geniş tecrübelerine dayanarak genel bir pazarlama planı geliştirmekte, pazarlama bütçesini yapmakta ve onaylamakta ve reklam dizaynları, ürün yerleştirmesi ve reklam mesajlarının özü konularında nihai kararları vermektedir. S Şirketi, reklamlarla bağlantılı yerel piyasa sorunlarını Primair'e danışmakta ve Primair'in talimatları altında pazarlama stratejisinin gerçekleştirilmesine yardım etmekte ve pazarlama stratejisinin değişik etmenlerinin etkinliğinin değerlendirilmesine katkı sağlamaktadır. Pazarlamayı destekleyici olarak sağladığı bu faaliyetler için, S Şirketi maruz kaldığı pazarlama harcamalarının düzeyi zemininde, uygun bir kâr unsuru da dâhil olmak üzere, Primair'den bir hizmet bedeli almaktadır.

23. Bu örneğin amaçları bakımından, detaylı işlev analizi dâhil olmak üzere karşılaştırılabilirlik analizine dayanılarak, S Şirketinin Primair'e R saatleri

için ödediği fiyatın analizinin, S Şirketinin Primair adına yüklendiği pazarlama işlevi karşılığı aldığı tazminattan bağımsız olarak yapılması gerektiği sonucuna ulaşılmasının mümkün olduğunu kabul edelim. İlave olarak; belirlenen emsallere dayanarak, saatler için ödenen fiyatın emsallere uygun olduğunu ve bu fiyatın, saatlerin satılmasından S Şirketinin, gördüğü dağıtım işlevi, kullandığı varlıklar ve yüklendiği riskler için emsallere uygun düzeyde bir tazminat elde etmesini olanaklı kıldığını varsayalım.

24. 1'inci ve 3'üncü yıllar arasında S Şirketi, R saatlerinin Y Ülkesindeki pazarının geliştirilmesiyle ilgili Primair ile yapılan anlaşmayla uyumlu olacak bir strateji doğrultusunda hareket etmektedir. Süreç içerisinde S Şirketi pazarlama harcamalarına maruz kalmaktadır. Anlaşma gereğince, S Şirketi maruz kaldığı pazarlama harcamaları için, bu harcamaların üzerine eklenen bir mark-up ile birlikte, Primair tarafından tazmin edilmektedir. İkinci yılın sonunda, R markası ve ticari ismi Y Ülkesinde konumunu güçlendirmiştir. S Şirketi tarafından Primair adına gerçekleştirilen pazarlama faaliyetleri kapsamında elde edilen tazminatın emsallere uygun olduğu, karşılaştırılabilirlik analizinin bir parçası olarak emsal olarak belirlenen ilişkisiz reklam ve pazarlama acentelerine ödenen tutarlarla yapılan karşılaştırma sonucunda belirlenmiştir.

25. Bu şartlar altında; S Şirketinin gördüğü işlevlerin karşılığı olarak emsallere uygun olarak tazmin edilmesinden sonra kalan, Y Ülkesindeki R markası ve ticari isminin kullan(dır)ılmasından doğan herhangi bir kazancı elde etme hakkına Primair sahip olacak ve bu koşullar altında hiçbir transfer fiyatlandırması düzeltmesi de kesinlikle gerekmeyecektir.

Örnek 9

26. Bu örnekteki olgular, aşağıdakiler dışında Örnek 8'dekiler ile aynıdır:

- Primair ve S Şirketi arasındaki anlaşma uyarınca, S Şirketi, Y Ülkesi için pazarlama planlarının geliştirilmesi ve yürütülmesinden, planının belirli unsurlarının detaylı bir şekilde Primair tarafından kontrolü söz konusu olmaksızın sorumludur. S Şirketi pazarlama faaliyetiyle bağlantılı maliyetleri ve belirli riskleri yüklenmektedir. Primair ve S Şirketi arasındaki anlaşma S Şirketinin maruz kalması beklenen pazarlama harcamalarının tutarını belirlememekle birlikte, anlaşmayla S Şirketi saatlerin pazarlanmasında elinden gelenin en iyisini yapmakla yükümlü kılınmıştır. S Şirketi maruz kaldığı herhangi bir harcama için Primair'den doğrudan bir tazminat almadığı gibi, dolaylı veya örtük herhangi bir başka şekilde de tazmin edilmemekte ve S Şirketi kendi getirisini sadece Y Ülkesi piyasasında üçüncü kişi müşterilere R markalı saatlerin satışından sağlanan

kâr yoluyla elde etmeyi beklemektedir. S Şirketinin pazarlama bütçesinin gözden geçirilmesini ve onaylanmasını veya pazarlama planının dizaynını gerçekleştirmediği dikkate alındığında; Primair'in, S Şirketinin pazarlama faaliyeti üzerinde Örnek 8'dekine nazaran daha düşük düzeyde bir kontrol uyguladığı işlev analizince ortaya konulmaktadır. S Şirketi, Örnek 8'de yer alan olaya göre farklı riskler yüklenmekte ve farklı bir şekilde tazmin edilmektedir. Örnek 9'da Primair ve S Şirketi arasındaki anlaşma çok farklı olup; S Şirketinin yüklendiği riskler, Örnek 8'e nazaran daha büyüktür. S Şirketi, pazarlama faaliyetleri için maliyetlerinin doğrudan tazminini veya ayrı bir bedel ödentisini temin etmemektedir. Örnek 9'da Primair ve S Şirketi arasındaki tek kontrollü işlem, markalı saatlerin transfer edilmesidir. Sonuç olarak, S Şirketi kendi getirisini sadece üçüncü kişi müşterilere R markalı saatlerin satılması yoluyla elde edebilmektedir.

- Bu farklılıkların bir sonucu olarak, Primair ve S Şirketi Örnek 9'da, Örnek 8'de belirlenen saatlerin fiyatından daha düşük bir fiyatı kabul etmektedirler. İşlev analizi tarafından belirlenen farklılıkların bir sonucu olarak, emsallerin belirlenmesinde ve karşılaştırılabilirlik düzeltimlerinin yapılmasında Örnek 8'de yer alan olaydakinden daha farklı kriterler kullanılmaktadır. Bu durum, daha yüksek risk düzeyi ve daha yoğun işlevleri dolayısıyla S Şirketinin Örnek 9'da Örnek 8'dekine nazaran daha fazla beklenen toplam kâr elde etmesiyle sonuçlanmaktadır. Bu farklılıkların bir sonucu olarak, Primair ve S Şirketi saatler için Örnek 9'da, Örnek 8'in amaçları bakımından belirlenen fiyattan daha düşük bir fiyatı kabul etmektedirler. İşlev analizi tarafından belirlenen farklılıklarının bir sonucu olarak, emsallerin belirlenmesinde ve karşılaştırılabilirlik düzeltmelerinin yapılmasında Örnek 8'de yer alan olaydakinden daha farklı kriterler kullanılmaktadır. Bu durum, S Şirketinin Örnek 9'da, daha yüksek risk düzeyi ve daha yoğun işlevleri dolayısıyla Örnek 8'dekine nazaran daha fazla beklenen toplam kâr elde etmesiyle sonuçlanmaktadır.

27. 1'inci ve 3'üncü yıllar arasında, S Şirketinin Primair ile olan anlaşması ile uyumlu olacak şekilde bir stratejiye başladığını ve süreç içinde pazarlama işlevlerini yerine getirdiğini ve pazarlama harcamalarına maruz kaldığını varsayalım. Sonuç olarak, 1'inci yıldan 3'üncü yıla kadar S Şirketi yüksek düzeyde operasyonel harcamalara maruz kalmakta ve zayıf bir kâr marjına sahip olmaktadır. 2'nci yılın sonunda R markası ve ticari isminin Y Ülkesindeki konumu, S Şirketinin çabaları sonucunda belli bir seviyeye ulaşmıştır. Bir pazarlamacı/dağıtımcı kendi pazarlama faaliyetlerinin maliyetlerini ve ilişkili risklerini fiilen yüklendiğinde; üzerinde durulması gereken husus, pazarlamacının/dağıtımcının bu faaliyetlerin potansiyel yararlarından hangi

ölçüde pay alabileceğine ilişkindir. Varsayalım ki, Y Ülkesi vergi idaresinin emsal dağıtımcıların gözden geçirilmesine dayanan araştırmasında; Primair ile ilişkisiz olsaydı bile, S Şirketinin fiilen görmüş olduğu işlevleri görmesinin ve fiilen gerçekleştirdiği düzeyde pazarlama harcamasına maruz kalmasının bekleneceği sonucuna varılmış olsun.

28. S Şirketinin, R saatlerinin münhasıran dağıtım hakkını veren uzun dönemli bir sözleşme altında, pazarlama faaliyetleriyle bağlantılı işlevleri görmesi ve maliyetleri ve riskleri yüklenmesi durumu karşısında; S Şirketinin, yüklendiği pazarlama ve dağıtım faaliyetlerinden kâr (ya da zarar) etme olanağı bulunmaktadır. Güvenilir emsal verilerin analizine dayanılarak, bu örneğin amaçları bakımından, S Şirketince elde edilen menfaatlerin, benzer bilinmeyen ürünlere ilişkin karşılaştırılabilir uzun dönemli pazarlama ve dağıtım anlaşmalarının ilk birkaç yılında S Şirketiyle benzer riskleri ve maliyetleri yüklenen ilişkisiz pazarlamacı ve dağıtımcıların elde ettiği ile getirilerle benzer olduğu sonucuna varılmıştır.

29. Yukarıdaki varsayımlara dayanarak, S Şirketinin getirisi emsallere uygun olup, pazarlama harcamaları dâhil pazarlama faaliyetleri, emsal ilişkisiz pazarlamacı ve dağıtımcıların gördüklerinden çok farklı değildir. İşlevleri, riskleri ve maliyetleri yoluyla gayrimaddi varlık değerine yaptığı katkı için; S Şirketinin emsallere uygun kazancının en iyi ölçütünü, karşılaştırılabilir kontrol dışı anlaşmalardan edinilen bilgiler sağlamaktadır. Dolayısıyla söz konusu getiri, S Şirketinin katkılarının emsallere uygun tazminatını yansıtmakta ve Y Ülkesinde ticari marka ve ticari isim kullan(dır)ımından sağlanan getirideki payını tastamam ölçmektedir. S Şirketine ayrı veya ilave bir tazminat sağlanması gerekmemektedir.

Örnek 10

30. S Şirketince gerçekleştirilen pazar geliştirme işlevinin, Örnek 9'da S Şirketince gerçekleştirilen pazar geliştirme işlevinden daha yoğun gerçekleştirilmesi dışında; bu örnekteki olgular, Örnek 9'da yer alanlar ile aynıdır.

31. Bir pazarlamacı/dağıtımcı kendi pazarlama faaliyetlerinin maliyetlerini ve ilişkili risklerini fiilen yüklendiğinde; üzerinde durulması gereken husus, pazarlamacının/dağıtımcının bu faaliyetlerin potansiyel yararlarından hangi ölçüde pay alabileceğine ilişkindir. Kapsamlı bir karşılaştırılabilirlik analizi, benzer pazarlama ve dağıtım işlevlerini benzer uzun dönemli pazarlama ve dağıtım anlaşmaları altında gerçekleştiren çeşitli kontrol dışı şirketleri belirlemiştir. Varsayalım ki, S Şirketinin 1'inci yıldan 5'inci yıla kadar maruz kaldığı pazarlama harcamasının düzeyi, belirlenen karşılaştırılabilir ilişkisiz pazarlamacı ve dağıtımcıların maruz kaldığının çok üzerindedir. İlave

olarak varsayalım ki; S Şirketi tarafından maruz kalınan yüksek düzeydeki harcama, S Şirketince potansiyel emsallerin gerçekleştirdiğinden daha yoğun ve ilave olarak gerçekleştirilen işlevleri yansıtmakta ve Primair ve S Şirketi bu ilave işlevlerin, ürünler için daha fazla kâr marjı üretmesini veya ürünlerin satış hacmini artırmasını beklemektedirler. S Şirketince üstlenilen pazar geliştirme faaliyetlerinin ölçeği kapsamında, açıktır ki, S Şirketi, belirlenen potansiyel karşılaştırılabilir ilişkisiz işletmelere göre, pazarın ve pazarlama amaçlı gayrimaddi varlıkların geliştirilmesine daha fazla işlevsel katkı yapmakta ve daha fazla maliyet ve risk (ve Örnek 9'a göre de daha fazla maliyet ve risk) yüklenmektedir. Aynı zamanda, S Şirketinin elde ettiği kâr marjlarının, belirlenen karşılaştırılabilir ilişkisiz pazarlamacı ve dağıtımcıların aynı yıllar boyunca benzer uzun dönemli pazarlama ve dağıtım anlaşmaları kapsamında elde ettikleri kâr marjlarından oldukça düşük olduğu sonucunu destekleyen veriler de bulunmaktadır.

32. Örnek 9'da olduğu gibi, S Şirketi R saatlerinin münhasıran pazarlama ve dağıtım haklarını içeren uzun dönemli bir anlaşma kapsamında kendi pazarlama faaliyetlerinin maliyetlerini ve ilişkili risklerini yüklenmekte ve bundan dolayı da üstlendiği pazarlama ve dağıtım faaliyetlerinden kâr (ya da zarar) etme olanağına sahip olmayı beklemektedir. Bununla birlikte, bu örnekte; S Şirketi, benzer haklara sahip karşılaştırılabilir işlemlerde bulunan ilişkisiz işletmelerin kendi menfaatlerine gördüklerinden ve yüklendiklerinden daha fazla işlev görmekte ve pazarlama harcaması yüklenmekte ve bu durumun neticesi, S Şirketinin söz konusu ilişkisiz işletmelerin elde ettiğinin oldukça altında kâr marjı sağlaması olmaktadır.

33. Bu olgular zemininde, aşikârdır ki; ilişkisiz pazarlamacı/dağıtımcıların karşılaştırılabilir işlemlerdeki işlev ve harcama düzeyini ciddi şekilde aşan ölçüde işlev gördüğü ve harcamaya maruz kaldığı gözönüne alındığında, S Şirketinin tazmini için, R Saatlerinin alım satımından elde ettiği kâr marjı yeterli gelmemektedir. Bu şartlar altında, Y Ülkesi vergi idaresince; gördüğü pazarlama faaliyetleri (üstlenilen riskler ve katlanılan maliyetler de hesaba katılarak) karşılığında, ilişkisiz işletmelerin karşılaştırılabilir işlemlerde elde ettikleri getiri ile uyumlu olacak şekilde S Şirketinin tazminine dayanan bir transfer fiyatlandırması düzeltmesi önerisinde bulunulması uygun olacaktır. Detaylı karşılaştırılabilirlik analizince yansıtılan olgu ve şartlara bağlı olarak, bu düzeltme şu şekillerde olabilir:

- S Şirketince R markalı saatlerin Primair'dan satın alınmasında ödenen fiyatların azaltılması. Bu düzeltim, karşılaştırılabilir seviyede pazarlama ve dağıtım harcaması bulunan karşılaştırılabilir pazarlamacı ve dağıtımcıların elde ettiği kârlarla ilgili mevcut verilerin kullanılmasıyla işleme dayalı net

kâr marjı yönteminin veya yeniden satış fiyatı yönteminin uygulanmasına eğer söz konusu emsaller bulunabilecekse dayandırılabilir. S Şirketince R markalı saatlerin Primair Şirketinden satın alınmasında ödenen fiyatların azaltılması. Bu düzeltme, eğer uygun emsaller bulunabilecekse, karşılaştırılabilir seviyede pazarlama ve dağıtım harcaması bulunan emsal pazarlamacı ve dağıtımcıların elde ettiği kârlarla ilgili mevcut verilerin kullanılmasıyla işleme dayalı net kâr marjı yönteminin veya yeniden satış fiyatı yönteminin uygulanmasına dayandırılabilir.

- Alternatif bir yaklaşım, R markalı saatlerin Y Ülkesinde satılmasından oluşan kümülatif kârın, ilk olarak S Şirketi ve Primair arasında, bunların gördükleri işlevlerin karşılığı olarak temel bir getiri sağlamak üzere dağıtılmasına ve sonra geriye kalan bakiye kârın da S Şirketinin ve Primair Şirketinin gelir üretilmesine ve R ticari markası ve isminin değerine göreceli katkıları hesaba katılmak suretiyle bunlar arasında paylaştırılmasına dayanan bakiye kâr bölüşüm yönteminin uygulanması olabilir.
- S Şirketinin, karşılaştırılabilir ilişkisiz işletmelere göre daha fazla maruz kaldığı pazarlama harcamalarının, bu harcamaların yansıttığı işlevler ve riskler için uygun bir kâr unsuru ile birlikte doğrudan tazmin edilmesi.

34. Bu örnekte önerilen düzeltme; pazarlama amaçlı gayrimaddi varlıkların geliştirilmesine katkı yapmak üzere S Şirketinin işlevler görmesi, riskler üstlenmesi ve maliyetler yüklenmesi fakat bunlar için, Primair ile yapılan anlaşma kapsamında yeterli ölçüde tazmin edilmemesine dayanmaktadır. Primair ile arasındaki anlaşmalar, S Şirketinin, dağıtım anlaşmasının kalan süresi içinde, ilave yatırımları için emsallere uygun bir getiri elde etmesini mümkün kılsaydı, daha farklı bir sonuç uygun olabilecekti.

Örnek 11

35. Bu örnekteki olgular, S Şirketinin, royalti ödemesi öngörmeyen ve yenileme opsiyonu da bulunmayan üç yıllık bir anlaşmayı Y Ülkesinde saatlerin pazarlanması ve dağıtılmasına ilişkin olarak yapmış olması dışında Örnek 9 ile aynıdır. Üç yıllık sürenin sonunda, S Şirketi Primair ile sözleşme yenilememektedir.

36. İlişkisiz işletmelerin sadece sözleşme dönemi boyunca gördükleri işlevler, kullandıkları varlıklar ve yüklendikleri risklerle uyumlu bir getiri kazanmaları söz konusu olduğunda, pazarlama ve dağıtım harcamalarına maruz kaldıkları kısa dönemli dağıtım anlaşmalarına giriştikleri savının pratikte geçerli olduğunu varsayalım. Karşılaştırılabilir ilişkisiz işletmelerden sağlanan veriler göstermektedir ki; bu işletmeler, anlaşmanın tazminatsız bir şekilde yenilenmemesi riskini alarak kısa dönemli pazarlama ve dağıtım anlaşmaları yaptıklarında, pazarlama ve dağıtım altyapısının geliştirilmesine büyük miktarda

yatırım yapmamaktadırlar. Pazarlama ve dağıtım anlaşmasının kısa dönemli olma potansiyeli taşıması nedeniyle, S Şirketi kendi riski olarak maruz kaldığı pazarlama ve dağıtım harcamalarından menfaat elde edemeyecek veya edemeyebilecektir. Söz konusu etmenler aynı zamanda, S Şirketinin çabalarının gelecekte Primair'e iyi bir getiri sağlayabileceği anlamına gelmektedir.

37. Burada S Şirketinin yüklendiği riskler Örnek 9'a kıyasen oldukça fazla olup, S Şirketi yüklendiği bu ilave riskler için emsallerle uygunluk zemininde tazmin edilmemektedir. Bu olayda, S Şirketi, benzer haklara sahip kendi menfaatlerini gözeten karşılaştırılabilir ilişkisiz işletmelerin çok ötesinde piyasa geliştirme faaliyetleri üstlenerek pazarlama harcamalarına maruz kalmakta, sonuç itibariyle de karşılaştırılabilir işletmelerin çok altında kâr marjları sağlamaktadır. Sözleşmenin kısa dönem niteliği, Primair ile yapılan anlaşmanın sınırlı süresi içinde S Şirketinin sözleşme kapsamında uygun menfaatler edinme olanağına sahip olmasının beklenmesini anlamsız kılmaktadır. Bu şartlar altında, Primair ile yapılan anlaşmanın süresi boyunca R markası ve ticari isminin değerine yaptığı, kendisi için riskli katkılar için S Şirketi tazminatı hak etmektedir.

38. Bu tazminat, S Şirketinin pazarlama harcamaları ve gördüğü piyasa geliştirme işlevi yoluyla yaratılması beklenen değer için Primair tarafından S Şirketine doğrudan ödeme yapılması şeklinde olabilir. Alternatif olarak bu düzeltme, birinci ve üçüncü yıllar arasında R saatleri için S Şirketi tarafından Primair'e ödenen fiyatların azaltılması şeklini de alabilir.

Örnek 12

39. Bu örnekteki olgular, aşağıda yer alan ilaveler dışında Örnek 9'dakiler ile aynıdır.

- 3'üncü yılın sonunda R saatlerinin Y Ülkesi pazarında hakim konuma gelmesi başarılı bir şekilde gerçekleşmekte ve Primair ile S Şirketi daha önceki sözleşmelerini yeniden müzakere ederek yeni bir uzun dönemli lisans anlaşmasına girişmektedirler. Yeni anlaşma, 4'üncü yılın başından itibaren beş yıllık bir süre için yürürlüğe girmekte ve S Şirketi anlaşmayı bir beş yıl daha uzatmak konusunda opsiyona sahip olmaktadır. Bu yeni anlaşma uyarınca, S Şirketi R markasını taşıyan bütün saatlerin net satış hâsılatı üzerinden bir royalti ödemeyi kabul etmektedir. Diğer hususlarda, yeni anlaşma taraflar arasındaki bir önceki anlaşmanın hüküm ve şartlarını taşımaktadır. Markalı saatler için S Şirketinin ödeyeceği fiyatlarda, royalti ödemesinin ortaya çıkmış olmasından ötürü, herhangi bir düzeltme yapılmamaktadır.
- S Şirketinin 4 ve 5'inci yıllardaki R markalı saat satış rakamları, önceden bütçelendirilen tahminler ile uyumludur. Bununla birlikte, 4'üncü yılın

başından itibaren royalti ödemelerinin başlamasıyla birlikte, S Şirketinin kâr marjı önemli ölçüde azalmaktadır.

40. Varsayalım ki, benzer markalı ürünlerin ilişkisiz pazarlamacı/dağıtımcılarının, benzer anlaşmalar kapsamında royalti ödemeyi kabul ettiklerine yönelik veri mevcut olmasın. S Şirketinin 4'üncü yıldan itibarenki pazarlama harcamaları ve faaliyetlerinin düzeyi ilişkisiz işletmeler ile uyumlu olsun.

41. Bir pazarlama ve dağıtım işletmesi ticari markalar ve benzeri gayrimaddi varlıklar üzerinde, bunların kullan(dır)ılmasından sağlanan getiriyi hak edecek olan işletmece piyasaya arz edilen markalı ürünlerin dağıtımında kullanmak dışında transfer fiyatlandırması açısından bir başka hak elde etmedikçe; emsallere uygun işlemlerde, transfer fiyatlandırmasının amaçları bakımından royalti ödemesinin yapılması genellikle beklenmeyecektir. Öte yandan; royalti ödemesinin varlığı, S Şirketinin kâr marjının, gördüğü işlevler, yüklendiği riskler ve sahip olduğu varlıklar itibariyle karşılaştırılabilir durumdaki ilişkisiz işletmelerin benzer uzun dönemli pazarlama ve dağıtım anlaşmalarının süresi boyunca aynı yıllardaki kâr marjlarından mütemadiyen daha düşük olmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla; bu örnekteki olgular zemininde, ödenen royaltilerin kabul edilmemesi şeklindeki transfer fiyatlandırması düzeltmesi yerinde olacaktır.

Örnek 13

42. Bu örnekteki olgular, aşağıdaki ilave hususlar dışında, Örnek 10'dakiler ile aynıdır.

- 3'üncü yılın sonunda Primair saat imalatını durdurmakta ve üçüncü bir kişi ile saatlerin kendi adına imal edilmesi konusunda bir anlaşma yapmaktadır. Sonuç olarak, S Şirketi markasız saatleri doğrudan imalatçılardan ithal edecek ve saatler nihai müşterilere satılmadan önce kendisi tarafından ikincil bir süreçten geçirilerek R markası ve logosu işlendikten sonra paketlenecektir. Daha sonra saatler Örnek 10'da açıklandığı şekliyle satılacak ve dağıtılacaktır.
- Sonuç itibariyle, 4'üncü yılın başından itibaren Primair ve S Şirketi daha önceki anlaşmalarını yeniden müzakere ederek yeni bir uzun dönemli lisans anlaşmasına girmektedirler. Yeni anlaşma 4'üncü yılın başından itibaren 5 yıl süreyle yürürlüğe girmekte ve S Şirketi anlaşmayı bir 5 yıl daha uzatma opsiyonuna sahip olmaktadır.
- Yeni anlaşmayla S Şirketi, Y Ülkesinde R markası taşıyan saatlerin; işlenmesi, pazarlanması ve dağıtılması konusunda münhasırlık hakkını,

bu saatlerin net satışları üzerinden bir royalti bedelini Primair'e ödemeyi kabul etmek suretiyle edinmektedir. S Şirketi, orjinal pazarlama ve dağıtım anlaşmasının yeniden müzakere edilmesi kapsamında Primair'den herhangi bir tazminat almamaktadır. Bu örneğin amacı bakımından, 4'üncü yılın başından itibaren saatler için S Şirketinin ödediği satın alma fiyatlarının emsallere uygun olduğu ve bu fiyatlamanın R markasına yönelik bir değerlendirme içermediği varsayılmaktadır.

43. Y Ülkesi vergi otoritesince 6'ncı yılda yapılan vergi denetiminde, uygun işlev analizine dayanılarak S Şirketinin 1 ve 3'üncü yıllar arasında maruz kaldığı pazarlama harcaması düzeyinin, benzer uzun dönemli pazarlama ve dağıtım anlaşmalarına sahip ilişkisiz pazarlama ve dağıtımcıların maruz kaldıkları düzeylerin çok üzerinde olduğu tespit edilmiştir. Aynı zamanda, S Şirketince üstlenilen pazarlama faaliyetinin düzeyinin ve yoğunluğunun da ilişkisiz pazarlamacı ve dağıtımcıların düzeyini aştığı ve Y Ülkesindeki satışların hacminin ve/veya Primair grubunun ortalama marjlarının artırılmasında göreceli olarak daha çok başarılı olunduğu tespit edilmiştir. S Şirketince yürütülen pazar geliştirme faaliyetleri ile bunlar üzerinde gerçekleştirdiği stratejik kontrolün ölçeği dikkate alındığında, karşılaştırılabilirlik ve işlev analizi sonucuna göre S Şirketi açık bir şekilde karşılaştırılabilir ilişkisiz işletmelerden önemli ölçüde daha fazla maliyet ve risk yüklenmektedir. Aynı zamanda, S Şirketince sağlanan bireysel kâr marjları da, benzer uzun dönemli pazarlama ve dağıtım anlaşmalarına sahip karşılaştırılabilir ilişkisiz pazarlama ve dağıtımcıların aynı yıllarda elde ettikleri kâr marjlarından önemli ölçüde daha düşüktür.

44. Y Ülkesince yapılan denetim, aynı zamanda, S Şirketi ile Primair arasında yapılan yeni uzun dönemli lisans anlaşması altında S Şirketi tarafından 4 ve 5'inci yıllarda yürütülen pazarlama faaliyetleriyle bağlantılı risklerin ve maliyetlerin bu şirket tarafından yüklenildiğini ve anlaşmanın uzun dönemli niteliği dolayısıyla da S Şirketinin bu faaliyetlerden kâr (veya zarar) etme olanağına sahip olduğunu ortaya koymaktadır. Bununla birlikte S Şirketi beklenen kâr marjının, karşılaştırılabilir işletmelerin elde ettiğinin oldukça altında kalmasına neden olacak şekilde, benzer uzun dönemli lisans anlaşmalarına sahip karşılaştırılabilir ilişkisiz lisan alan işletmelerin kendi menfaatlerini gözeterek üstelendiklerinden ve maruz kaldıklarından daha fazla pazar geliştirme faaliyeti üstlenmiş ve pazarlama harcamasına maruz kalmıştır.

45. Bu olgulara dayanarak, S Şirketi, gördüğü piyasa geliştirme işlevi, yüklendiği riskler ve kullandığı varlıklar için ilave bir getiri ile tazmin edilmelidir. 1 ve 3'üncü yıllar arası için bu düzeltmenin olası zemini Örnek 10'da açıklandığı

gibi olacaktır. 4 ve 5'inci yıllar için gerekli düzeltmenin zemini de benzer olacaktır; yalnız bu sefer saatlerin satın alma fiyatı yerine, S Şirketinden Primair'e yapılan royalti ödemeleri azaltılabilecektir. Olgu ve şartlara bağlı olarak, S Şirketinin 3'üncü yılın sonunda anlaşmanın yeniden müzakeresiyle bağlantılı olarak tazmin edilmesinin gerekip gerekmediğine ilişkin olarak da, IX. Bölümün II. Alt Bölümünde yer alan ilkeler esasında bir değerlendirmede bulunulabilecektir.

Örnek 14

46. Shuyona, bir ÇUİ grubunun ana şirketidir. Shuyona, X Ülkesinde organize olmuş ve bu ülkede faaliyette bulunmaktadır. Shuyona grubu, tüketim ürünlerinin imalatı ve satışı faaliyeti ile uğraşmaktadır. Pazar pozisyonunu korumak ve mümkün olduğunda bu pozisyonu artırmak için mevcut ürünlerin iyileştirilmesi ve yeni ürünlerin geliştirilmesine yönelik olarak Shuyona tarafından araştırmalar yapılmaktadır. Shuyona grubu iki Ar-Ge merkezi işletmekte olup bunlardan biri X Ülkesinde Shuyona tarafından, diğeriyse Y Ülkesinde faaliyette bulunun Shuyona'nın bağlı şirketi olan S Şirketi tarafından işletilmektedir. Shuyona'nın Ar-Ge merkezi Shuyona'nın genel araştırma programından sorumludur. Shuyona'nın Ar-Ge merkezi araştırma programlarını dizayn etmekte, bütçeleri yapmakta ve kontrol etmekte, Ar-Ge faaliyetlerinin yapılacağı yerin belirlenmesiyle ilgili kararları vermekte, bütün Ar-Ge projelerinin gelişiminin gözetimini gerçekleştirmekte ve genel olarak ederek Shuyona grubun üst yönetiminin stratejik talimatları altında faaliyette bulunarak, ÇUİ grubunun Ar-Ge işlevini kontrol etmektedir.

47. S Şirketinin Ar-Ge merkezi, Shuyona Ar-Ge merkezi tarafından verilen özellikli projeleri gerçekleştirmek üzere proje bazlı olarak bağımsız şekilde çalışmaktadır. S Şirketi Ar-Ge personelinin araştırma programlarındaki değişiklik önerilerinin resmi olarak Shuyona Ar-Ge merkezi tarafından onaylanması gerekmektedir. S Şirketi Ar-Ge merkezi en azından aylık olarak projelerde bulunduğu aşamayı Shuyona Ar-Ge merkezinin gözetimci personeline rapor etmektedir. S Şirketi kendi çalışmaları için Shuyona tarafından yapılan bütçelemeyi aştığında, daha fazla harcama yapabilmesi için Shuyona Ar-Ge yönetiminin onayını almak zorundadır. Shuyona Ar-Ge merkezi ile S Şirketi Ar-Ge merkezi arasındaki sözleşmeler, S Şirketinin üstlendiği Ar-Ge faaliyetleriyle ilgili tüm risk ve maliyetlerin Shuyona tarafından yüklenileceğini kesin bir şekilde belirlemektedir. S Şirketinin araştırma personeli tarafından geliştirilen bütün patentler, dizaynlar ve diğer gayrimaddi varlıklar iki şirket arasındaki sözleşmelere uygun olarak Shuyona adına tescil edilmektedir. Shuyona, S Şirketine Ar-Ge faaliyetleri için bir hizmet bedeli ödemektedir.

48. Bu olguların transfer fiyatlandırması analizi, Shuyona'nın gayrimaddi varlıkların yasal sahibi olduğunun kabul edilmesiyle başlayacaktır. Shuyona hem kendisinin ve hem de S Şirketinin Ar-Ge faaliyetlerini kontrol etmekte ve yönetmektedir. Shuyona işle ilgili bütçeleme, araştırma programlarının oluşturulması, projelerin dizaynı ve finansmanı ile harcamaların kontrol edilmesi gibi önemli işlevler görmektedir. Bu şartlar altında Shuyona, S Şirketinin Ar-Ge faaliyetleri sonucu geliştirilen gayrimaddi varlıkların kullan(dır)ılmasından sağlanacak getiriyi hak etmektedir. S Şirketiyse, gördüğü işlevler, kullandığı varlıklar ve üstlendiği riskler için tazmin edilmeyi hak etmektedir. S Şirketinin tazminat tutarının belirlenmesinde; S Şirketinin Ar-Ge personelinin göreceli beceri ve etkinlikleri, üstlenilen araştırmanın niteliği ve değere katkı yapan diğer etmenler bir karşılaştırılabilirlik unsuru olarak dikkate alınmalıdır. Transfer fiyatlandırması düzeltmelerinin, emsal bir Ar-Ge hizmet sağlayıcısına hizmetleri için ödenen tutarları yansıtmasının zorunlu olduğu ölçüde; söz konusu düzeltmeler genellikle hizmetin sunulduğu yılla bağlantılı olacak ve Shuyona'nın S Şirketinin Ar-Ge faaliyetlerinden sağlanacak gayrimaddi varlık kullan(dır)ılmasıyla bağlantılı gelecekteki getiriler üzerindeki hakkını etkilemeyecektir.

Örnek 15

49. Shuyona, bir ÇUİ grubunun ana şirketidir. Shuyona, X Ülkesinde organize olmuş ve münhasıran bu ülkede faaliyette bulunmaktadır. Shuyona grubu tüketim ürünlerinin imalatı ve satışı faaliyeti ile uğraşmaktadır. Pazar pozisyonunu korumak ve mümkün olduğunda bu pozisyonu güçlendirmek için mevcut ürünlerin iyileştirilmesi ve yeni ürünlerin geliştirilmesine yönelik olarak Shuyona tarafından araştırmalar yapılmaktadır. Shuyona grubu iki Ar-Ge merkezi işletmekte olup; bunlardan biri X Ülkesinde Shuyona tarafından, diğeriyse Y Ülkesinde faaliyette bulunun Shuyona'nın bağlı şirketi S Şirketi tarafından işletilmektedir.

50. Shuyona grubu iki çeşit ürün satmaktadır. A çeşit ürünlerle bağlantılı bütün Ar-Ge faaliyetleri Shuyona tarafından yapılmaktadır. B çeşit ürünlerle bağlantılı bütün Ar-Ge faaliyetleriyse, S Şirketi tarafından işletilen Ar-Ge merkezi tarafından yapılmaktadır. S Şirketi aynı zamanda Shuyona grubunun Kuzey Amerika bölgesel yönetim merkezi işlevini yerine getirmekte ve B ürün çeşidiyle bağlantılı global anlamdaki ticari operasyonların sorumluluğunu taşımaktadır. Bununla birlikte S Şirketinin araştırma çabaları sonucunda geliştirilen bütün patentler Shuyona adına tescil edilmektedir. Shuyona S Şirketine, bu şirketin Ar-Ge merkezi tarafından geliştirilen patent edilebilir yeniliklerle bağlantılı olarak ödeme yapmamakta veya oldukça düşük tutarda bir ödeme yapmaktadır.

51. Shuyona ve S Şirketinin Ar-Ge merkezleri birbirinde bağımsız şekilde çalışmaktadır. Her biri kendi operasyonel maliyetlerine katlanmaktadır. Shuyona üst yönetiminin genel politika talimatları altında, S Şirketinin Ar-Ge merkezi kendi araştırma programlarını geliştirmekte, kendi bütçesini hazırlamakta, Ar-Ge projelerinin ne zaman sonlandırılması veya değiştirilmesi gerektiğinin belirlemesini yapmakta ve kendi Ar-Ge personelini istihdam etmektedir. Ar-Ge merkezi, S Şirketindeki B ürün çeşidinin yönetim ekibine raporlama yapmakta, ancak Shuyona Ar-Ge merkezine herhangi bir raporlama yapmamaktadır. Bazen, Shuyona ve S Şirketi Ar-Ge ekipleri arasında araştırma yöntemleri ve ortak sorunlarla ilgili toplantılar yapılmaktadır.

52. Bu olguların transfer fiyatlandırması analizi, Shuyona'nın S Şirketi tarafından geliştirilen gayrimaddi varlıkların yasal/tescilli sahibi olduğunun kabul edilmesiyle başlayacaktır. Bununla birlikte Örnek 14'teki durumun aksine, Shuyona, araştırmayı yönetme, dizayn etme, bütçeleme ve araştırmaya finansman sağlama ile ilgili önemli işlevler dâhil, S Şirketi tarafından yürütülen araştırma işlevlerini ne gerçekleştirmekte ne de kontrol etmektedir. Buna göre, Shuyona'nın gayrimaddi varlıkların yasal sahipliği, B ürün çeşidiyle bağlantılı gayrimaddi varlıklarla ilgili herhangi bir gelirin ona atfedilmesi veya onun tarafından alıkonulması hakkı vermez. Vergi idaresi uygun transfer fiyatlandırması sonucuna; Shuyona'nın gayrimaddi varlıkların yasal sahibi olmasının kabulüyle ve fakat S Şirketinin işlevler, varlıklar ve riskler şeklindeki katkıları nedeniyle uygun tazmininin, S Şirketinin başarılı bir şekilde geliştirdiği gayrimaddi varlıkların kullan(dır)ım hakkı için Shuyona'ya royalti veya başka bir ödeme yapmamasının onaylanarak sağlanabileceği, böylece de S Şirketi tarafından bu gayrimaddi varlıkların kullan(dır)ımından gelecekte sağlanacak gelirin Shuyona'ya değil de, S Şirketine atfedileceği hususunu dikkate almak suretiyle ulaşabilir.

53. Shuyona B ürün çeşidiyle ilgili gayrimaddi varlıkları kendisi kullan(dır)ırsa, Shuyona tarafından gayrimaddi varlık geliştirmeyle bağlantılı gördüğü işlevler, kullandığı varlıklar ve üstlendiği riskler için S Şirketine uygun bir tazminat sağlamalıdır. S Şirketi için uygun tazminat seviyesinin belirlenmesinde, S Şirketinin gayrimaddi varlık geliştirmeyle bağlantılı tüm önemli işlevleri yerine getirdiği olgusu, S Şirketine bir Ar-Ge hizmet anlaşmasında test edilen taraf olarak muamele edilmesini uygunsuz kılabilecektir.

Örnek 16

54. Shuyona, bir ÇUİ grubunun ana şirketidir. Shuyona, X Ülkesinde organize olmuş ve münhasıran bu ülkede faaliyette bulunmaktadır. Shuyona grubu, tüketim ürünlerinin imalatı ve satışı faaliyeti ile uğraşmaktadır. Pazar

pozisyonunu korumak ve mümkün olduğunda bu pozisyonu güçlendirmek için mevcut ürünlerin iyileştirilmesi ve yeni ürünlerin geliştirilmesine yönelik olarak, Shuyona grubu tarafından araştırmalar yapılmaktadır. Shuyona grubu, iki Ar-Ge merkezi işletmekte olup; bunlardan biri X Ülkesinde Shuyona tarafından, diğeriyse Y Ülkesinde faaliyette bulunan Shuyona'nın bağlı şirketi S tarafından işletilmektedir. Shuyona Ar-Ge merkezi ile S Şirketi Ar-Ge merkezi arasındaki ilişkiler Örnek 14'te açıklandığı gibidir.

55. 1'inci yılda, Shuyona patentler ve teknolojik bağlantılı diğer gayrimaddi varlıklardaki bütün haklarını, söz konusu gayrimaddi varlıkların devam eden araştırmalarda kullanılması hakkı da dâhil olmak üzere, Z ülkesinde yeni kurulan bağlı şirketi T şirketine satmaktadır. T şirketi, Z ülkesinde bir imalat tesisi kurmakta ve dünya genelinde Shuyona grubu üyelerine ürün arz etmeye başlamaktadır. Bu örneğin amacı bakımından; T şirketi tarafından, devraldığı patentler ve ilgili diğer gayrimaddi varlıklar için ödenen tazminatın, transfere konu gayrimaddi varlıkların gelecekte üretmesi beklenen nakit akımlarının transfer anı itibariyle değerlemesine dayandığı varsayılmaktadır.

56. Patentlerin ve teknoloji bağlantılı diğer gayrimaddi varlıkların transferi ile aynı anda, T şirketi, Shuyona ve S Şirketi ile ayrı ayrı araştırma anlaşmalarına girmektedir. Bu anlaşmalar uyarınca, T şirketi sözleşmesel olarak; gelecekteki Ar-Ge projelerinin olası başarısızlığıyla ilgili finansal riskleri üstlenmeyi, Ar-Ge faaliyetlerinin gelecekteki tüm maliyetlerini yüklenmeyi ve Shuyona ve S Şirketine, bunların üstlendikleri Ar-Ge faaliyetlerinin maliyetine dayanan bir hizmet bedelini, karşılaştırılabilir araştırma hizmeti sunan ilişkisiz işletmelerin maliyetleri üzerine bunların kazandıkları mark-up'a eşit bir kârla birlikte ödemeyi kabul etmektedir.

57. T şirketi araştırma faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi ve gözetimi için yetkin teknik personele sahip değildir. Shuyona transfer edilen gayrimaddi varlıkların daha fazla geliştirilmesiyle bağlantılı Ar-Ge programını geliştirmeye ve yapılandırmaya, kendi Ar-Ge bütçesini hazırlamaya, kendi Ar-Ge kadrosunun seviyesini belirlemeye ve belirli Ar-Ge projelerinin devam ettirilmesi veya sonlandırılmasıyla bağlantılı kararların verilmesine devam etmektedir. İlave olarak; Shuyona, Örnek 14'te açıklandığı şekilde, S Şirketinin Ar-Ge faaliyetlerinin gözetimine ve kontrolüne de devam etmektedir.

58. Transfer fiyatlandırması analizi, I. Bölüm Kısım D.1 kapsamında kontrollü işlemin kesin bir çerçevesinin çizilmesi için taraflar arasındaki ticari ve mali ilişkilerin ve bu ilişkiler bakımından ekonomik açıdan önemli şart ve

koşulların belirlenmesiyle başlar. T şirketinin bir imalatçı olarak faaliyet göstermesi ve gayrimaddi varlıkların edinilmesi, geliştirilmesi veya kullan(dır)ılmasıyla bağlantılı hiçbir faaliyette bulunmaması, yine gayrimaddi varlıkların edinilmesiyle veya bunların ilave geliştirilmesiyle bağlantılı riskleri kontrol etmemesi, bu örnekteki kilit varsayımlardır. Gayrimaddi varlıklarla bağlantılı tüm geliştirme faaliyetleri ve risk yönetim işlevleri Shuyona'nın risk kontrolü altında Shuyona ve S Şirketi tarafından yerine getirilmektedir. İşlemin dikkatli biçimde incelenmesi; işlemin mahiyetinin, elde edilen gayrimaddi varlıkların ve devam eden geliştirmelerin maliyetlerini karşılayacak düzeyde T Şirketince sunulan bir finansman olduğu olgusunu kesin olarak ortaya koymaktadır. Bu örnekteki kilit varsayım, her ne kadar T şirketi sözleşmesel olarak finansal riski üstlenmiş ve bu riski üstlenmek için yeterli finansal kapasiteye sahip olsa da, 6.63 ve 6.64 no'lu paragraflarda çerçevesi çizilen ilkelerle uyumlu olarak T Şirketinin risk üzerinde bir kontrol icra etmediğidir. Sonuç itibariyle, T Şirketi, imalattan sağladığı menfaate ilave olarak, finansman faaliyetleri için risksiz getiriden daha fazla olmayan bir getiriye hak kazanır. (İlave kılavuz açıklamalar için I. Bölüm Kısım D.1'e, özellikle de 1.103 no'lu paragrafa bakınız.)

Örnek 17

59. A Şirketi tam entgre bir ilaç şirketi olup, farmasötik preparatların keşfi, geliştirilmesi, imalatı ve satılması faaliyetiyle uğraşmaktadır. A Şirketi operasyonlarını X Ülkesinde gerçekleştirmektedir. Geliştirilme aşamasında olan ürünlerin klinik denemelerinin yapılması ve dizaynı dâhil olmak üzere değişik araştırma faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde, bağımsız Sözleşmeli Araştırma Organizasyonları (SAO) A Şirketi tarafından tutulmaktadır. Bununla birlikte söz konusu SAO'lar yeni ilaç bileşenlerinin belirlenmesi için gerekli olan, sonucu belirsiz araştırmalarla uğraşmamaktadırlar. A Şirketi klinik araştırma faaliyetleri için bir SAO tuttuğunda, A Şirketindeki araştırma personeli SAO'nun araştırma çalışmalarının dizayn edilmesine aktif olarak iştirak etmekte, daha önceki araştırmalardan sağlanan sonuçlar ve bilgiler SAO'ya sağlanmakta, SAO projelerinin bütçesini ve zaman çizelgelerini hazırlamakta ve SAO'nun faaliyetleriyle bağlantılı olarak kalite kontrolünü yerine getirmektedir. Bu anlaşmalar çerçevesinde SAO'lara hizmetleri karşılığı olarak üzerinde anlaşılan bir ücret ödenmekte ve bunlar araştırmaları sonucunda geliştirilen ürünlerin satışından sağlanan kâr üzerinde herhangi bir menfaate sahip olmamaktadırlar.

60. A Şirketi, Alzheimer hastalığını tedavi potansiyeline sahip olduğuna inanılan erken aşamadaki farmasötik preparat niteliğindeki M ürünüyle bağlantılı patentlerini ve ilgili diğer gayrimaddi varlıklarını kendisinin bağlı işletmesi olan Y Ülkesindeki S Şirketine transfer etmektedir (İşlem sıkı bir şekilde mevcut gayrimaddi varlıklarla ilgili olup, A Şirketinin gelecekteki Ar-Ge hizmetlerinin

tazminatını içermemektedir). Bu örneğin amaçları bakımından; M ürünüyle bağlantılı gayrimaddi varlıkların transferi için S Şirketi tarafından yapılan ödemenin, gelecekte beklenen nakit akımlarının değerlemesine dayandığı kabul edilmektedir. S Şirketi M ürünüyle bağlantılı olarak devam eden araştırma faaliyetleri için gerekli olan dizaynı, icraatı ve denetlemeyi yapabilecek yetkinlikte teknik personele sahip değildir. Bundan dolayı S Şirketi M ürünüyle ilgili araştırma programının, gayrimaddi varlıkların kendisine transfer edilmesinden önce olduğu gibi yürütülmesi için A Şirketiyle anlaşmaktadır. S Şirketi M ürününün devam eden araştırmalarını finanse etmeyi, söz konusu araştırmanın potansiyel başarısızlığının finansal riskini yüklenmeyi ve SAO'ların A Şirketiyle düzenli işlemlerinde kazandıkları maliyet artı marjı temelinde A Şirketinin hizmetlerine ödeme yapmayı kabul etmektedir.

61. Bu olguların transfer fiyatlandırması analizine; transfer sonrasında S Şirketinin M ürünüyle ilgili gayrimaddi varlıkların, ilgili sözleşmeler ve tesciller temelinde yasal sahibi olduğunun kabul edilmesiyle başlanmalıdır. Bununla birlikte, 6.56 no'lu paragrafta açıklanan önemli işlevler de dâhil olmak üzere, A Şirketi S Şirketi tarafından sahip olunan gayrimaddi varlıklarla ilgili işlevleri görmeye ve kontrol etmeye ve riskleri yönetmeye devam etmekte ve bu katkıları için tazmin edilmeyi hak etmektedir. Bu şartlar altında; A Şirketinin SAO'lar ile olan işlemleri, S Şirketi ve A Şirketi arasındaki M ürünüyle bağlantılı anlaşmalar için emsal oluşturmamakta ve M ürünüyle ilgili gayrimaddi varlıklara ilişkin devam eden A Şirketinin Ar-Ge faaliyetleri için bu şirkete sağlanması gereken emsallere uygun tazminatın belirlenmesinde kıstas olarak kullanılamayacaktır. S Şirketi, A Şirketiyle olan işlemlerinde, A Şirketinin SAO'larla yaptığı işlemlerdeki işlevlerini görmemekte veya kontrol etmemekte ve risklerini kontrol etmemektedir.

62. S Şirketi gayrimaddi varlıkların yasal sahibi olmasına rağmen, gayrimaddi varlığın kullan(dır)ılmasından sağlanan getirinin tamamını hak etmemelidir. S Şirketi, araştırmayla ilgili riskleri kontrol etme yeteneğinden yoksun olduğundan; A Şirketi, ilgili risklerin önemli kısmını yüklenen taraf olarak muameleye tabi tutulmalı ve 6.56 no'lu paragrafta açıklanan önemli işlevler de dâhil olmak üzere gördüğü işlevler için tazmin edilmelidir. Bu şartlar altında; A Şirketi, SAO'lardan daha fazla getiriyi hak etmektedir.

63. Bu örnekteki işlemin dikkatlice incelenmesi; işlemin mahiyetinin, elde edilen gayrimaddi varlıkların ve devam eden geliştirmelerin maliyetlerini karşılayacak düzeyde S Şirketince sunulan bir finansman olduğu olgusunu kesin olarak ortaya koymaktadır. Dolayısıyla, S Şirketi sadece bir finansal getiriyi hak etmektedir. Finansal getirinin seviyesi, I. Bölüm Kısım D.1 de yer alan

açıklamalar ve 6.63 ve 6.64 no'lu paragraflarda çerçevesi çizilen ilkeler uyarınca finansal riskler üzerindeki kontrol icrasıyla bağlantılıdır. Geri kalan gelir veya zararı elde etme hakkı, A Şirketinindir.

Örnek 18

64. Primarni, A Ülkesinde organize olmuş ve bu ülkede faaliyette bulunan bir şirkettir. S Şirketi, Primarni'nin ilişkili işletmesidir. S Şirketi, B Ülkesinde organize olmuş ve bu ülkede ticari faaliyette bulunmaktadır. Primarni X ürünüyle bağlantılı olarak patente konu icatlar ve imalata ilişkin teknik bilgi geliştirmektedir. Bu örnek bakımından önem arz edebilecek tüm ülkelerde, Primarni geçerli patentleri elde etmektedir. Primarni ve S Şirketi yazılı bir lisans anlaşmasına girmektedir. Sözleşme uyarınca; Primarni S Şirketini B Ülkesinde X ürününü imal etmesi ve satması için, bu ürünle ilgili patentlerin ve teknik bilginin kullanım hakkı konusunda yetkilendirmekte ve bu arada Asya, Afrika ve A Ülkesi için X ürünüyle bağlantılı patentleri ve teknik bilgiyi kendi uhdesinde tutmaktadır.

65. S Şirketinin, patentleri ve teknik bilgiyi kullanarak X ürününü B Ülkesinde imal ettiğini varsayalım. S Şirketi, X ürününü, B Ülkesinde, ilişkili ve ilişkisiz müşterilere satmaktadır. S Şirketi ayrıca, X ürününü Asya ve Afrika'da bulunan ilişkili dağıtımcı işletmelere satmaktadır. Dağıtımcı işletmeler de, X ürününü Asya ve Afrika'daki müşterilere yeniden satmaktadır. Primarni, S Şirketinin Asya ve Afrika'da faaliyette bulunan dağıtımcı işletmelere X ürününü satmasını engellemek için kendi uhdesinde tuttuğu patent haklarını kullanmamaktadır.

66. Bu şartlar altında; tarafların tutumu, Primarni ve S Şirketi arasındaki işlemin, X ürünüyle ilgili patentlerin ve teknik bilginin B Ülkesine ilaveten Asya ve Afrika bölgesi için de lisanslanması olarak nitelendirilmesi gerektiğini göstermektedir. S Şirketi ve Primarni arasındaki işlemlerin transfer fiyatlandırması analizinde, tarafların fiili işlemleri zemininde S Şirketinin lisansı Asya ve Afrika'yı da içerecek şekilde genişletilmiş olarak muameleye tabi tutulmalı, sadece B Ülkesiyle sınırlandırılmamalıdır. Royalti oranı, S Şirketinin Asya ve Afrika'daki birimlere yapılan satışları dâhil olmak üzere tüm bölgelerdeki toplam tahmini satışları hesaba katılarak yeniden hesaplanmalıdır.

Örnek 19

67. P Şirketi, A Ülkesinde mukim olarak işlettiği mağazalar vasıtasıyla perakende ticaret işiyle uğraşmaktadır. P Şirketi yıllar içinde mağazalarının operasyonu için özel bir teknik bilgi ve kendine özgü bir pazarlama konsepti geliştirmiştir. Söz konusu teknik bilgi ve pazarlama konseptinin, VI. Bölüm Kısım A bağlamında gayrimaddi varlık oluşturduğu varsayılmaktadır. A Ülkesinde başarılı bir şekilde yapılan ticari operasyonlar sonrasında, P Şirketi B Ülkesinde yeni bir bağlı işletmesi olan S Şirketini kurmuştur. S Şirketi B

Ülkesinde yeni mağazalar açmakta ve işletmekte olup, B Ülkesindeki bir şekilde karşılaştırılabilir perakendecilerin elde ettiğinden daha fazla kâr marjı sağlamaktadır.

68. Detaylı bir işlev analizi, S Şirketinin B Ülkesindeki operasyonlarında, P Şirketinin A Ülkesindeki operasyonlarında kullandığı teknik bilgi ve kendine özgü pazarlama konsepti ile aynılarını kullanmakta olduğunu ortaya çıkarmıştır. Bu şartlar altında; tarafların fiili davranışları, teknik bilgi ve kendine özgü pazarlama konseptinin kullanım hakkının P Şirketinden S Şirketine transferini içeren bir işlemin gerçekleştiğini ortaya koymaktadır. Karşılaştırılabilir koşullar altında ilişkisiz taraflar, P Şirketi tarafından geliştirilen teknik bilgi ve kendine özgü pazarlama konseptinin B Ülkesinde kullanım hakkının S Şirketine verilmesine konu bir lisans anlaşmasına girişebileceklerdir. Buna göre, vergi idaresinin ulaşabileceği bir çözüm, gayrimaddi varlıkların kullanımı için S Şirketinden P Şirketine bir royalti ödemesi öngören bir transfer fiyatlandırması düzeltmesidir.

Örnek 20

69. Ilcha, A Ülkesinde organize olmuştur. Ilcha grubu, tamamına sahip olunan ve B Ülkesinde kurulu bağlı ortaklık S1 Şirketi aracılığıyla uzun yıllardır B ve C ülkelerinde Q ürününü imal etmekte ve satmaktadır. Ilcha Q ürününün dizaynıyla bağlantılı patentlere sahiptir ve kendine has bir ticari marka ve pazarlama amaçlı diğer gayrimaddi varlıkları geliştirmiştir. Patent ve ticari markalar B ve C Ülkelerinde Ilcha adına tescillidir.

70. Ticari gerekçelerle Ilcha, B ve C Ülkelerindeki grubun ticari operasyonlarının her bir ülkede kurulu ayrı bir bağlı şirket aracılığı ile yapıldığında operasyonların daha fazla geliştirilebileceğini tespit etmiştir. Bundan dolayı Ilcha, C Ülkesinde tam olarak sahip olduğu bağlı ortaklığı S2 Şirketini organize etmektedir. C Ülkesindeki ticari operasyonlar bağlamında:

- S1 Şirketi, C Ülkesinde imalat ve pazarlamayla ilgili olarak daha önce kendisi tarafından kullanılan maddi varlıkları S2 Şirketine devretmektedir.
- Ilcha ve S1 Şirketi Q ürünüyle bağlantılı şu hakları S1 Şirketine veren anlaşmanın sonlandırılması konusunda anlaşmışlardır: C Ülkesinde Q ürünü imalatı ve dağıtımı hakkı, C Ülkesinde imalat ve dağıtımın gerçekleştirilmesinde patentlerin ve ticari markaların kullanım hakkı ve müşteri ilişkilerinin, müşteri listelerinin, şerefiyenin ve diğer kalemlerin C Ülkesinde kullanım hakkı (bundan böyle "Haklar").
- Ilcha S2 Şirketi ile C Ülkesi Haklarını S2 Şirketine veren yeni bir uzun dönemli lisans anlaşması yapmaktadır.

Bundan sonra, yeni kurulan bağlı şirket C Ülkesinde Q ürünü ticaretini yaparken, B Ülkesinde Q ürünü ticaretine S1 Şirketi devam edecektir.

71. Operasyonların yürütüldüğü yıllar boyunca S1 Şirketinin C Ülkesinde önemli bir işletme değeri yarattığını ve ilişkisiz bir işletmenin şirket satın almasında bu işletme değeri için bir ödeme yapmaya gönüllü olacağını varsayalım. İlave olarak; muhasebe ve işletme değerlemesi amaçları açısından söz konusu işletme değerinin bir kısmının, S1 Şirketinin C Ülkesi faaliyetlerinin ilişkisiz bir işletmeye satılması halinde satın alma fiyatının tayininde şerefiye olarak muameleye tabi tutulacağını varsayalım.

72. Olayın olgu ve koşulları altında; (i) S1 Şirketinin C Ülkesindeki maddi işletme varlıklarının bir kısmının S2 Şirketine transferinin ve (ii) S1 Şirketinin Haklarından feragati ve bunu takiben Hakların Ilcha tarafından S2 Şirketine verilmesinin kombinasyonu yoluyla, S2 Şirketine değer transfer edilmektedir. Ortada üç farklı işlem bulunmaktadır:

- S1 Şirketinin bir kısım maddi varlıklarının C Ülkesinde S2 Şirketine transfer edilmesi,
- S1 Şirketinin lisanslı Haklarından vazgeçmesi ve hakların Ilcha'ya iadesi; ve S1 Şirketinin lisanslı Haklarından vazgeçmesi ve hakların Ilcha'ya iadesi ve
- Bunu takiben Ilcha'nın S2 Şirketine bir lisans vermesi.

Transfer fiyatlandırması açısından Ilcha ve S2 Şirketi tarafından bu işlemlerle bağlantılı olarak ödenen bedeller, muhasebe amaçları doğrultusunda şerefiye değeri olarak muameleye tabi tutulabilecek tutarı da kapsayacak işletme değerini yansıtmalıdır.

Örnek 21

73. Tüketim ürünleri Şirketi olan Första, A Ülkesinde organize olmuş ve bu ülkede faaliyette bulunmaktadır. 1'inci yıldan önce, Första A Ülkesinde Y ürününü imal etmekte ve bu ürünü birçok ülkede ilişkili dağıtım şirketleri aracılığı ile satmaktadır. Y ürünü, rakiplerine kıyasla daha iyi tanınmakta ve primli bir getiri sağlamakta olup, Första, bu primin ortaya çıkmasına neden olan ticari markanın ve ilgili şerefiyenin yasal sahibi ve geliştiricisi olarak primli getiriyi elde etme hakkına sahiptir.

74. 2'nci yılda, Första S Şirketini tamamen sahip olduğu bağlı ortaklığı olarak B Ülkesinde organize etmektedir. S Şirketi ana dağıtımcı ve faturalama merkezi olarak hareket etmektedir. Första Y ürününü kendi ilişkili dağıtımcılarına doğrudan göndermeye devam etmekte; ancak malların sahipliği, ürünleri ilişkili dağıtımcılara yeniden faturalayan S Şirketi üzerinden karşı tarafa geçmektedir.

75. 2'nci yılın başında, S Şirketi ilişkili dağıtımcılara bunların reklam maliyetlerinin bir kısmını karşılamaya yönelik ödeme yapmaya başlamaktadır. Reklam maliyetleri bu şekilde S Şirketine yansıtılsa da, ilişkili dağıtımcıların operasyonel kâr marjlarını sabit tutmak üzere S Şirketince ilişkili dağıtımcılara uygulanan Y ürünü fiyatları yukarıya doğru çekilmektedir. İlişkili dağıtımcıların 2'nci yıldan önce ve sonra elde ettikleri operasyonel kâr marjlarının ürün fiyatlandırmasındaki ve reklam maliyetlerinin tahsil edilmesindeki eşzamanlı değişim kapsamında emsallere uygun olduğu kabul edilmektedir. S Şirketi reklamla ilgili olarak herhangi bir işlev görmemekte ve ürünlerin pazarlanmasıyla bağlantılı herhangi bir riski de kontrol etmemektedir.

76. Första tarafından S Şirketine uygulanan fiyatlar 3'üncü yılda indirilmektedir. Första ve S Şirketi söz konusu fiyat indiriminin doğruluğunu, şimdi S Şirketinin gayrimaddi varlıklarla ilgili getiriyi hak eden taraf olmasına dayandırmaktadır. S Şirketi, söz konusu gelirin, yüklendiği reklam maliyetlerince yaratılan Y ürünüyle ilgili gayrimaddi varlıklara atfedilebileceğini iddia etmektedir.

77. Olayın özü itibariyle; S Şirketi, Y ürünüyle bağlantılı gayrimaddi varlıkların kullan(dır)ılmasıyla ilgili bir getiri üzerinde iddia sahibi konumda değildir. S Şirketi, gayrimaddi varlıkların geliştirilmesi, değerlerinin artırılması, devamlılıklarının sağlanması ve korunmaları ile ilgili işlevleri görmemekte, riskleri yüklenmemekte ve esasen maliyetlere katlanmamaktadır. Första'nın 3'üncü ve daha sonraki yıllardaki gelirini artıracak transfer fiyatlandırması düzeltmelerinin yapılması uygun olacaktır.

Örnek 22

78. A Şirketi madencilikle ilgili bir devlet lisansına ve bir demir yolu kullan(dır)ılmasına ilişkin bir devlet lisansına sahiptir. Madencilik lisansının tek başına piyasa değeri 20 birimdir. Demiryolu lisansı, tek başına, 10 birim piyasa değerine sahiptir. A Şirketinin başka bir net aktifi bulunmamaktadır.

79. İlişkisiz bir işletme olan Birincil, A Şirketinin pay senetlerinin yüzde yüzünü 100 birim karşılığında satın almaktadır. Birincil'in hisse satın alma fiyatının muhasebesel amaçlarla alt unsurlarına ayrıştırılmasında; satın alma fiyatının 20 birimi madencilik lisansı, 10 birimi demiryolu lisansı ve 70 birimi madencilik ve demiryolu lisansları arasındaki sinerji nedeniyle yaratılan şerefiyeyle ilişkilendirilmektedir.

80. Söz konusu satın almanın hemen ertesinde, A Şirketinin madencilik ve demiryolu lisansları Birincil tarafından bağlı ortaklığı S Şirketine transfer edilmektedir.

81. S Şirketi tarafından A Şirketiyle olan işlem için ödenecek emsallere uygun bedelin transfer fiyatlandırması analizinin yapılmasında, transfer edilen gayrimaddi varlıkların spesifik olarak belirlenmesi önemlidir. Birincil'in A Şirketini emsallere uygun satın almasında olduğu gibi, içsel işletme yeniden yapılandırmaları neticesinde de değerin kaybolmayacağı ve yok edilemeyeceği genel varsayımı altında, S Şirketine aktarılan lisanslarla ilişkili şerefiye de hesaba katılmalıdır.

82. Bu şekilde A ve S şirketleri arasındaki işlemin emsallere uygun bedeli; madencilik lisansını, demiryolu lisansını ve muhasebesel amaçlarla şerefiyeye atfedilen değeri hesaba katmalıdır. Birincil tarafından A Şirketinin hisseleri için ödenen 100 birim, bu hisselerin emsallere uygun bedelinin bir göstergesidir ve gayrimaddi varlıkların toplu değerine ilişkin kullanışlı bilgiler sağlar.

Örnek 23

83. Birincil, ilişkisiz bir işletme olan T Şirketinin pay senetlerinin %100'ünü 100 birim karşılığında satın almaktadır. T Şirketi, Ar-Ge faaliyetleriyle uğraşmakta olup; ümit vaat eden bazı teknolojileri kısmen geliştirmiş, ancak sınırlı bir satış hacmine ulaşmıştır. Hisse satın alma fiyatı ana olarak, ümit vaat eden ancak kısmen geliştirilmiş olan teknolojilere ve gelecekte T Şirketi personelinin daha yeni teknolojiler geliştirme potansiyeline dayandırılmaktadır. Birincil'in hisse satın alma fiyatının muhasebesel amaçlarla alt unsurlarına ayrıştırılmasında; satın alma fiyatının 20 birimi maddi varlıklar ve patentler dâhil olmak üzere belirlenen gayrimaddi varlıklarla ve 80 birimi de şerefiyeyle ilişkilendirilmektedir.

84. Satın almanın hemen sonrasında; T Şirketinin patentleri, ticari sırları ve teknik bilgi dâhil olmak üzere tamamen veya kısmen geliştirmiş olduğu teknolojilerdeki tüm hakları, Birincil'in bağlı Şirketi olan S Şirketine transfer edilmektedir. S Şirketi aynı anda T Şirketi ile bir araştırma anlaşmasına girişmekte olup, anlaşmaya göre; T Şirketi personeli, transfer edilen gayrimaddi varlıkların ve yeni teknolojilerin S Şirketi adına geliştirilmesi konusunda özel olarak çalışmaya devam edecektir. Anlaşma, T Şirketinin araştırma hizmetlerinin bunların maliyetleri üzerine bir mark-up eklenerek belirlenecek tutardaki ödemelerle tazmin edileceğini ve araştırma anlaşması altında geliştirilecek veya değeri artacak gayrimaddi varlıklarla ilgili bütün hakların S Şirketine ait olacağı hususunu belirlemektedir. Sonuç itibariyle, S Şirketi gelecekteki bütün araştırmaları finanse edecek ve gelecekteki araştırmaların kısmen veya tamamen ticari açıdan pazarlanabilir ürünlerin geliştirilmesiyle sonuçlanmamasının finansal riskini üstlenecektir. S Şirketi, T Şirketinden edinilen türdeki

teknolojilerden sorumlu yönetim personeli de dâhil olmak üzere geniş bir araştırma ekibine sahiptir. Söz konusu işlem sonrasında, S Şirketinin araştırma ve yönetim personeli, T Şirketinin araştırma personelinin faaliyetlerinin kontrolü ve bunlara talimat verilmesi konusunda tüm yönetimsel sorumluluğu üstlenmektedir. S Şirketi yeni projeleri onaylamakta, bütçe geliştirme ve planlaması yapmakta ve T Şirketince yürütülen araştırma işlerini diğer açılardan kontrol etmektedir. T Şirketinin tüm araştırma personeli T Şirketince istihdam edilmeye devam edilmekte ve bunlar münhasıran S Şirketi ile yapılan araştırma anlaşması altında sunulacak olan hizmetlere tahsis edilmektedir.

85. T Şirketinden devralınan gayrimaddi varlıklar ve T Şirketince sunulan Ar-Ge hizmetleri için S Şirketi tarafından ödenecek olan fiyatların emsallere uygunluğunun transfer fiyatlandırması açısından analizinin yapılmasında, S Şirketine devredilen ve T Şirketinin uhdesinde kalan her bir gayrimaddi varlığın belirlenmesi önemli olmaktadır. Satın alma fiyatının alt unsurlara ayrıştırılmasındaki gayrimaddi varlık tanımlaması ve değerlemesi, transfer fiyatlandırmasının amaçları bakımından belirleyici değildir. T Şirketinin hisseleri için Birincil tarafından ödenen 100 birim, Şirketin hisseleri için emsallere uygun bedeli yansıtmakta ve T Şirketinin ticari operasyonlarının değerine ilişkin kullanışlı bilgi sağlamaktadır. Söz konusu ticari operasyonların tam değeri, ya S Şirketine transfer edilen maddi ve gayrimaddi varlıkların değeri içinde ya da T Şirketinde bırakılan maddi ve gayrimaddi varlıklar ile işgücünün değeri içinde yansıtılıyor olmalıdır. Olgulara bağlı olarak; satın alma fiyatının ayrıştırılmasında T Şirketinin şerefiyesi şeklinde ifade edilen değerin önemli bir kısmı, T Şirketinin diğer gayrimaddi varlıkları ile birlikte S Şirketine transfer edilmiş olabilir. Olgulara bağlı olarak; T Şirketinin şerefiyesi şeklinde satın alma fiyatının ayrıştırılmasında ifade edilen değerin bir kısmı, T Şirketinde bırakılmış olabilir. Emsallere uygunlukla ilgili transfer fiyatlandırması ilkeleri altında, T Şirketi; söz konusu değerin, ya teknolojik gayrimaddi varlıklarla ilgili haklarının transfer edilmesi kapsamında S Şirketi tarafından ödenen fiyatın parçası olarak ya da işlemi takip eden yıllarda T Şirketi işgücünün Ar-Ge hizmetleri için ödenecek bedel yoluyla, tazminine hak kazanmalıdır. Genel olarak kabul edilmelidir ki, içsel şekilde yapılan işletme yeniden yapılandırmalarında değer ortadan kaybolmamakta veya kaldırılamamaktadır. Gayrimaddi varlıkların S Şirketine transferi, şirket satın alması üzerinden belli bir zaman geçtikten sonra gerçekleşmiş olsaydı, transfer edilen gayrimaddi varlıkların değerindeki artış veya azalışı hesaba katmak üzere ayrı bir incelemeye ihtiyaç duyulacaktı.

Örnek 24

86. Zhu yazılım geliştirme danışmanlığı faaliyeti ile uğraşmaktadır. Geçmişte Zhu, müşterisi olan A Bankasının ATM işlemlerini desteklemek üzere bir yazılım geliştirmiştir. Bu geliştirme sürecinde Zhu, bazı revizyon ve

özelleştirmelere tabi olsa da benzer şekilde konumlanmış diğer banka müşterilerinin kullanımına potansiyel olarak uygun olan, telife konu özel yazılım kodları yaratmış ve bunlarda menfaat sahibi olmuştur.

87. Zhu'nun ilişkili bir işletmesi olan S Şirketinin, B Bankası ile, ATM operasyonlarını desteklemek üzere bir yazılımın geliştirilmesine ilişkin ayrı bir anlaşmaya girdiğini varsayalım. Zhu, A Bankası operasyonunda çalışan işgücünün, S Şirketinin B Bankası operasyonunda çalışmasını sağlamak yoluyla ilişkili işletmesini desteklemeyi kabul etmektedir. Bu işgücü, özel yazılım kodları dâhil olmak üzere, A Bankası operasyonunda geliştirilen yazılım dizaynlarına ve teknik bilgiye erişim olanağına sahiptir. Söz konusu kodlar ve Zhu çalışanlarının hizmetleri, S Şirketinin B Bankası operasyonunun yürütülmesinde kullanılmaktadır. B Bankasına nihai olarak, ATM ağını yönetmesi için bir yazılım sistemi, projede geliştirilen yazılımın kullanılması için zorunlu olan lisansla birlikte S Şirketi tarafından sağlanmaktadır. Zhu tarafından A Bankası operasyonunda geliştirilen özel kodların bir kısmı, S Şirketinin B Bankasına sunduğu yazılımın içinde gömülü olarak yer almaktadır. A Bankası operasyonunda geliştirilen ve B Bankası yazılımına yerleştirilen kodlar, üçüncü bir kişi tarafından yetkisiz kopyalandığında telif hakkı ihlali durumunun iddia edilmesini destekleyebilecek kadar geniştir.

88. Bu işlemlerin transfer fiyatlandırması analizinin, S Şirketinin Zhu'dan tazminat ödemesi gerektiren iki menfaat sağladığını ortaya koyması gerekir. İlk olarak, B Bankası operasyonunda çalışmalarına izin verilen Zhu personelinden hizmet almaktadır. İkinci olarak, B Bankasına teslim edilen yazılım sisteminin kurulmasında kullanılan Zhu'ya ait özel kodlar üzerinde hak sahibi olmaktadır. S Şirketi tarafından Zhu'ya ödenecek bedelin hem hizmete, hem de yazılım haklarına yönelik tazminatı içermesi gerekmektedir.

Örnek 25

89. Prathamika, bir ÇUİ grubunun ana şirketidir. Prathamika bazı büyük hukuki ihtilaflarla uğraşmakta olup, dâhili hukuk departmanı Prathamika adına büyük ölçekli ihtilafların yönetilmesinde uzman hale gelmiştir. Prathamika tarafından, söz konusu anlaşmazlıklar üzerinde çalışılırken, kendi sektörüne mahsus özel belge yönetim yazılım araçları geliştirilmiştir.

90. S Şirketi, Prathamika'nın ilişkili işletmesidir. S Şirketi de, Prathamika'nın hukuk departmanının karşılaştığı ile benzer karmaşık ihtilaflarla uğraşmaya başlamıştır. Prathamika kendi hukukçu ekibinden iki kişiyi, S Şirketinin davaları üzerinde çalışmak üzere söz konusu şirkete tahsis etmeyi kabul etmektedir. Prathamika'nın tahsis ettiği personel, davalarla ilgili belgelerin

yönetilmesi sorumluluğunu yüklenmektedir. İlgili personel, söz konusu sorumluluğu yerine getirirken, Prathamika'nın belge yönetim yazılımını kullanmaktadır. Bununla birlikte, söz konusu personel belge yönetim yazılımının kullanım hakkını, S Şirketinin diğer uyuşmazlık konuları için veya S Şirketinin müşterilerinin erişimine sunması için sağlamamaktadır.

91. Bu şartlar altında, Prathamika'ya, hizmet anlaşmasının bir parçası olarak gayrimaddi varlıkların içerdiği hakları da S Şirketine transfer ettiği şeklinde muamele edilmesi uygun olmayabilecektir. Bununla birlikte, Prathamika çalışanlarının tecrübeli olması ve bunların hizmetlerinin daha etkin ve verimli olmasını sağlayan mevcut yazılım araçlarının varlığı olguları, Prathamika çalışanlarının hizmetleri için tahakkuk ettirilecek tutarın tayiniyle bağlantılı olarak karşılaştırılabilirlik analizinde dikkate alınmalıdır.

Örnek 26

92. Osnovni, yazılım ürünlerinin geliştirilmesi ve satışı ile uğraşan bir ÇUİ grubunun ana şirketidir. Osnovni, kendisi ile aynı ülkede organize olmuş halka açık bir şirket olan S Şirketinin pay senetlerinin %100'ünü 160 birim bedel karşılığı satın almaktadır. Satın alma anında, S Şirketinin hisselerinin toplam borsa (piyasa) değeri 100 birimdir. Rakip firmalar tarafından S Şirketi için teklif edilen tutarlar 120 ilâ 130 birim arasında değişmektedir.

93. S Şirketi satın alınma anında sadece önemsiz tutarda sabit varlıklara sahiptir. Esasen S Şirketinin değerini, tamamen ve kısmen geliştirmiş olduğu yazılımlarla ilgili gayrimaddi varlıkları ve sahip olduğu kalifiye işgücü oluşturmaktadır. Osnovni satın alma fiyatı içinde muhasebesel amaçlarla yaptığı ayrıştırmada, maddi varlıklara 10 birim, gayrimaddi varlıklara 60 birim ve şerefiyeye 90 birim yüklemiştir. Osnovni, kendi yönetim kuruluna yaptığı sunumda 160 birimlik satın alma fiyatını, Osnovni grubunun mevcut ürünleri ile S Şirketinin mevcut ve potansiyel ürünlerinin birbirleriyle tamamlayıcı niteliklerini referans alarak desteklemiştir.

94. T Şirketi, Osnovni'nin tam olarak sahip olduğu bağlı işletmesidir. Osnovni, Avrupa ve Asya pazarıyla ilgili bütün gayrimaddi varlıklarının münhasırlık hakkını geçmişten bu yana T Şirketine lisanlamaktadır. Bu örnekle bağlantılı olarak, S Şirketinin satın alınmasından önceki dönemde Avrupa ve Asya pazarıyla ilgili hakların lisanslanmasına yönelik yapılan anlaşmaların emsallere uygun olduğu varsayılmaktadır.

95. S Şirketinin satın alınmasının hemen sonrasında, Osnovni, S Şirketinin varlıklarını tasfiye etmekte ve daha sonra da S Şirketinin Avrupa ve

Asya pazarıyla ilgili ürünleriyle bağlantılı gayrimaddi varlıklarıyla ilgili haklarını münhasıran ve sabit bir şekilde T Şirketine tahsis etmektedir.

96. Yukarıda bahsedilen anlaşmalarla S Şirketinin gayrimaddi varlıklarının lisanslarının T Şirketine tahsis edilmesinin emsallere uygun bedelinin belirlenmesinde, satın alma fiyatına dâhil edilen S Şirketinin hisselerinin başlangıçtaki borsa (piyasa) değerinin üzerindeki primin de hesaba katılması gerekmektedir. Söz konusu primin, Osnovni grubunun ürünlerinin, satın alınıp T Şirketine lisanslanan Avrupa ve Asya pazarlarındaki ürünlerle birbirlerini tamamlayıcılığını yansıttığı ölçüde; T Şirketi, devraldığı S Şirketinin gayrimaddi varlıkları ve gayrimaddi varlıklara ilişkin hakları için, satın alma fiyatındaki primin uygun bir bölümünü içerecek bir bedel ödemelidir. Satın alma fiyatındaki primin, münhasıran T Şirketinin pazarlarının dışında kalan pazarlardaki ürünlerin birbirinin tamamlayıcılığına atfedildiği ölçüde, satın alma fiyatındaki prim, T Şirketinin coğrafi pazarıyla bağlantılı S Şirketinin gayrimaddi varlıklarına T Şirketi tarafından ödenmesi gereken emsallere uygun fiyatın belirlenmesinde hesaba katılmamalıdır. Muhasebesel amaçlarla gerçekleştirilen satın alma fiyatının ayrıştırılmasında gayrimaddi varlıklara yüklenen değer, transfer fiyatlandırması açısından belirleyici değildir.

Örnek 27

97. . A Şirketi, bir ÇUİ grubunun, X Ülkesinde faaliyet gösteren ana işletmesidir. A Şirketi, ÇUİ grubu tarafından üretilen ve satılan çeşitli ürünlerle bağlantılı patentlere, ticari markalara ve teknik bilgiye sahiptir. B Şirketi, A Şirketinin tamamına sahip olduğu bağlı işletmesidir. B Şirketinin bütün operasyonları, Y Ülkesinden yürütülmektedir. B Şirketi ayrıca M ürünüyle bağlantılı patentlere, ticari markalara ve teknik bilgiye sahiptir.

98. Patent koruması ve taklide karşı mücadelenin koordinasyonuyla bağlantılı ticari gerekçelerle, ÇUİ grubu patent sahipliğinin A Şirketi bünyesinde merkezileştirilmesine karar vermektedir. Buna göre, B Şirketi M ürünüyle ilgili patentlerini A Şirketine tek bir toptan ödeme karşılığı satmaktadır. A Şirketi satış sonrasında M ürünüyle bağlantılı patentlere konu mevcut tüm işlevlerin yerine getirilmesi sorumluluğunu ve ilgili bütün riskleri üstlenmektedir. Detaylı karşılaştırılabilirlik ve işlev analizine dayanarak, ÇUİ grubu, emsallere uygun bedelin belirlenmesinde kullanılabilecek olan herhangi bir dış emsal belirlenmesinin mümkün olmadığı sonucuna ulaşmıştır. A ve B Şirketleri kabul edilebilir bir şekilde, anlaştıkları fiyatın emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu olup olmadığının belirlenmesinde değerleme tekniklerinin uygulanmasının, en uygun transfer fiyatlandırması yöntemi olacağı sonucuna varmışlardır.

99. Değerlemeyi yapan personel, varlık ve patentleri doğrudan değerleyen bir değerleme yöntemi kullanarak, M ürünüyle ilgili patentlerin vergi sonrası net bugünkü değerinin 80 olduğu sonucuna varmaktadır. Analiz, M ürünün rekabet ettiği endüstrinin karakteristiği olan royalti oranları, indirgeme oranları ve faydalı ömürlere dayanmaktadır. Bununla birlikte, M ürünü ve bu ürünle bağlantılı patent hakları ile endüstri karekteristiği arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu nedenden dolayı analizde kullanılan royalti anlaşmaları, KFY için gerekli karşılaştırılabilirlik standartlarını karşılamak konusunda yetersiz kalacaktır. Değerlemede bu farklılıklar için düzeltmeye gidilmesi gerekir.

100. A Şirketi analizini yaparken, aynı zamanda M ürününün ticari operasyonlarının bütünlüğü içinde M ürününün indirgenmiş nakit akımı analizini de yapmaktadır. Tipik olarak A Şirketi tarafından potansiyel satın almaların değerlendirilmesinde kullanılmakta olan değerleme parametrelerine dayalı bu analiz, M ürününün bir bütün oluşturan ticari operasyonlarının net bugünkü değerinin 100 olduğunu öngörmektedir. M ürününün bir bütün oluşturan ticari operasyonlarının net bugünkü değeri olan 100 ile patentin 80 olan değeri arasındaki 20'lik fark tek başına, B Şirketinin görmüş olduğu işlevlerin rutin işlevsel getirisinin net bugünkü değerini ve B Şirketi tarafından sahip olunan ticari markaya ve teknik bilgiye atfedilecek değeri yansıtmak konusunda yetersiz kalmaktadır. Bu koşullar altında patente atfedilen değer olan 80'in güvenilirliğinin daha fazla incelenmesi gerektiği söylenebilir.

Örnek 28

101. Bir ÇUİ grubunun ana işletmesi olan A Şirketi, S Ülkesinde faaliyette bulunmaktadır. B Şirketi, ÇUİ grubunun bir üyesi olarak T Ülkesinde ve C Şirketiyse, ÇUİ grubunun bir başka üyesi olarak U Ülkesinde faaliyette bulunmaktadır. Kabul edilebilir ticari gerekçelerle ÇUİ grubu S Ülkesi dışındaki ticari operasyonlarıyla ilgili tüm gayrimaddi varlıklarını tek bir yerde merkezileştirme kararı almaktadır. Buna göre, B Şirketinin sahip olduğu patentler, ticari markalar, teknik bilgi ve müşteri ilişkileri dâhil tüm gayrimaddi varlıkları tek bir toptan ödeme karşılığı C Şirketine satılmaktadır. Eş zamanlı olarak C Şirketi B Şirketini tam risk yüklenimi temelinde, daha önce B Şirketinde üretilen ve satılan ürünlerin sözleşmeye dayalı imalatçısı olarak hareket etmesi için tutmaktadır. C Şirketi B Şirketinin ticari operasyonları için zorunlu olan gayrimaddi varlıkların daha fazla geliştirilmesi dâhil olmak üzere, satın aldığı iş kolunu yönetmek için gerekli personel ve kaynağa sahiptir.

102. ÇUİ grubu, C Şirketi tarafından B Şirketine ödenen bedelin emsallere uygunluğunun transfer fiyatlandırması analizinde kullanılabilecek dış

emsalleri belirleyememektedir. ÇUİ grubu, detaylı karşılaştırılabilirlik ve işlev analizine dayanarak; transfer edilen gayrimaddi varlıkların değerinin belirlenmesi için en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin, değerleme tekniklerinin kullanılması olduğu sonucuna varmaktadır. Değerlemenin yapılmasında, ÇUİ grubu her bir hususi gayrimaddi varlıkla bağlantılı nakit akımını güvenilir bir şekilde ayrıştıramamaktadır.

103. Bu şartlar altında; B Şirketi tarafından satılan gayrimaddi varlıklar için C Şirketince ödenen tazminatın emsallere uygunluğunun belirlenmesinde, transfer edilen gayrimaddi varlıkların değerlemesinin bir bütün olarak yapılması, varlıklar itibariyle ayrı ayrı değerleme yapılması seçeneğine nazaran daha uygun olabilecektir. Bu durum özellikle, gayrimaddi varlıkların ve diğer varlıkların ayrı ayrı belirlenen mümkün olan en uygun tahmini değerlerinin toplamı ile işletmenin bir bütün olarak değeri arasında önemli bir farklılık bulunduğunda söz konusu olacaktır.

Örnek 29

104. Bir ÇUİ grubunun ana şirketi olan Pervichnyi, X Ülkesinde organize olmuştur ve ticari operasyonlarını bu ülkede yürütmektedir. 1'inci yıldan önce, Pervichnyi F ürünüyle bağlantılı patentleri ve markaları geliştirmiştir. Pervichnyi F ürününü X Ülkesinde imal etmekte ve bu ürününü dünya genelindeki ilişkili dağıtımcılara göndermektedir. Bu örneğin amaçları bakımından, ilişkili dağıtımcılara uygulanmış olan fiyatların daima emsallere uygun olduğu varsayılmaktadır.

105. 1'inci yılın başında, Pervichnyi, Y Ülkesinde tümüne sahip olmak üzere S Şirketini organize etmiştir. Pervichnyi, maliyet tasarrufu sağlamak için F ürünü imalatını bütün halinde S Şirketine transfer etmektedir. Pervichnyi, S Şirketinin organizasyonu esnasında, F ürünüyle bağlantılı patent ve markalarını bir toplu ödeme karşılığında S Şirketine satmaktadır. Bu koşullar altında; Pervichnyi ve S Şirketi transfer edilen gayrimaddi varlıklar için, indirgenmiş bir nakit akımı değerleme tekniği kullanmak yoluyla emsallere uygun bir bedel belirlemeye çalışmaktadırlar.

106. Bu değerleme analizine göre, Pervichnyi F Ülkesinde X ürününü imal etmeye devam etmesi halinde bugünkü değeri 600 birim olan (ÇUİ grubunun diğer üyelerinin bütün işlevsel katkılarının emsallere uygun olarak tazmininden sonra) vergi sonrası bakiye nakit akımı üretebilecekti. Alıcının bakış açısından yapılan değerleme, S Şirketinin gayrimaddi varlıklara sahip olmak ve Y Ülkesinde imalat yapmak suretiyle 1.100 birim vergi sonrası bakiye nakit akımı üretebileceğini göstermektedir. Pervichnyi'nin vergi sonrası bakiye nakit

akımının bugünkü değeri ile S Şirketinin vergi sonrası bakiye nakit akımının bugünkü değeri arasındaki fark değişik faktörlere atfedilebilir.

107. Pervichnyi'nin elindeki bir başka seçenek, gayrimaddi varlık sahipliğini koruması ve S Şirketini veya alternatif bir tedarikçiyi Y Ülkesinde kendi adına imalat yapması için tutmasıdır. Bu senaryoda, Pervichnyi bugünkü değeri 875 birim olan vergi sonrası bakiye nakit akımı üretebileceğini hesaplamaktadır.

108. Pervichnyi'den S Şirketine transfer edilen gayrimaddi varlıkların emsallere uygun bedelinin belirlenmesinde; her iki tarafın bakış açılarının, her bir tarafın gerçekçi seçeneklerinin ve olayın kendine özgü olgu ve koşullarının hesaba katılması önemlidir. Pervichnyi gayrimaddi varlıklarını, gayrimaddi varlıkların sahipliğini sürdürmesi ve operasyonları geçmişte olduğu gibi devam ettirmesi halinde elde edeceği vergi sonrası bakiye nakit akımının bugünkü değeri olan 600 birimden daha düşük bir getiri sağlayacak bedelle elbette satmayacaktır. Hatta Pervichnyi'nin gayrimaddi varlıklarını, bugünkü değeri 875 olan vergi sonrası bakiye nakit akımından daha düşük bir getiri sağlayacak bir bedelle satacağına inanmak için de ortada bir neden bulunmamaktadır. Pervichnyi, imalattaki maliyet avantajlarını, düşük maliyetli bir ortamdaki bir başka işletmeyi kendi adına imalat yapması için tutmak yoluyla sağlayabilecekse, kendisinin sahip olduğu bir başka gerçekçi seçenek de, böylesine fason imalata dayalı bir düzen oluşturmaktır. Sahip olunan bu gerçekçi seçenek, gayrimaddi varlıkların satış bedelinin belirlenmesinde hesaba katılmalıdır.

109. S Şirketinin, ilgili tüm olgu ve koşullar hesaba katıldığında, işleme hiç girişmemesi durumunda ulaşabileceğinden kendisine daha düşük bir vergi sonrası getiri bırakacak bir bedel ödemesinin beklenmesi makul olmaz. Gayrimaddi varlıkları ticari operasyonunda kullanması halinde, indirgenmiş nakit akımı değerlemesine göre üretebileceği vergi sonrası bakiye nakit akımının net bugünkü değeri 1.100 birimdir. Pervichnyi'ye sahip olduğu diğer alternatif seçeneklere eşit veya daha büyük getiri sunan ve S Şirketine yatırımı için, işlemin nasıl vergileneceği dâhil olmak üzere tüm önemli olgular hesaba katılarak pozitif bir getiri sunan bir fiyat üzerinde müzakere edilmesi mümkün görünmektedir.

110. İndirgenmiş nakit akımı yaklaşımını kullanan bir transfer fiyatlandırması analizinin, ilişkisiz işletmelerin gayrimaddi varlıklar için emsallere uygun fiyat belirlerken, maliyet tasarrufları ve tahmini vergi etkisini nasıl hesaba kattığını göz önünde tutması gerekecektir. Bununla birlikte söz konusu fiyat; Pervichnyi'nin gerçekçi bir şekilde sahip olduğu diğer seçeneklerin sunduğuna eşit bir vergi sonrası bakiye nakit akımı getirisi sağlayan fiyat ile S

Şirketine yatırımları ve riskleri için, işlemin kendisinin ne şekilde vergilendirileceği de hesaba katılarak pozitif bir getiri sağlayabilecek olan fiyat arasında yer almalıdır.

111. Açıktır ki, bu örnekte yer alan olgular ve yukarıdaki analiz, gerçek işlemlerde zorunlu olan analizlerle karşılaştırıldığında aşırı bir şekilde basitleştirilmiştir. Analiz yine de; indirgenmiş nakit akımı analizinde ilgili tüm olgu ve koşulların hesaba katılmasının, bu tip bir analizde her bir tarafın bakış açılarının değerledirilmesinin ve her bir tarafın gerçekçi bir şekilde sahip olduğu diğer seçeneklerin hesaba katılmasının transfer fiyatlandırması analizinin yapılmasındaki önemini göstermektedir. Açıktır ki, bu örnekte yer alan olgular ve yukarıdaki analiz, gerçek işlemler için gerekli olan analizlere kıyasen son derece basitleştirilmiştir. Analiz yine de; indirgenmiş nakit akımı analizinde ilgili tüm olgu ve koşulların hesaba katılmasının, bu tip bir analizde her bir tarafın bakış açılarının değerlendirilmesinin ve her bir tarafın gerçekçi bir şekilde sahip olduğu diğer seçeneklerin transfer fiyatlandırması analizi yapılmasında hesaba katılmasının önemini göstermektedir.

VIII. Bölüm Eki

Maliyet Katılım Anlaşmalarına İlişkin Örnekler

Örnek 1

1. Örnek 1, emsallere uygunluk ilkesiyle uyumlu sonuçlar elde edilmesi maksadıyla katkıların değerde (emsallere uygunluk ilkesi gibi) değerlendirilmesi gerekliliği için genel prensibi gösterir.

2. A Şirketi ve B Şirketi, bir ÇUİ grubunun birer üyesidir ve bir MKA'ya katılmaya karar verirler. A Şirketi Hizmet 1, B Şirketi de Hizmet 2 sunmaktadır. A ve B Şirketlerinin her ikisi de her iki hizmetin "tüketicisi"dirler (yani, A Şirketi B Şirketinin sunduğu Hizmet 2'den, B Şirketi de A Şirketinin sunduğu Hizmet 1'den faydalanmaktadır).

3. Hizmetlerin maliyetleri ve değerlerinin aşağıda gösterildiği şekilde olduğu varsayılsın:

Hizmet 1'in sağlanmasının maliyeti (A Şirketinin üstlendiği maliyet)	birim başına 100
Hizmet 1'in değeri (A Şirketinin B Şirketinden Hizmet 1 için talep edeceği emsal bedel)	birim başına 120
Hizmet 2'nin sağlanmasının maliyeti (B Şirketinin üstlendiği maliyet)	birim başına 100
Hizmet 2'in değeri (B Şirketinin A Şirketinden Hizmet 2 için talep edeceği emsal bedel)	birim başına 105

4. Yıl 1 ve takip eden yıllarda A Şirketi gruba 30 birim Hizmet 1 sağlamakta, B Şirketi ise 20 birim Hizmet 2 sağlamaktadır. MKA çerçevesinde maliyet ve faydaların hesaplanması şu şekildedir:

A Şirketinin hizmet sağlamasının maliyeti (30 birim * 100) :	3.000 (toplam maliyetin %60'ı)
B Şirketinin hizmet sağlamasının maliyeti (20 birim * 100) :	2.000 (toplam maliyetin %40'ı)
Gruba toplam maliyet	5.000

A Şirketince yapılan katkıların değeri (30 birim * 120) :	3.600 (toplam katkının %63'ü)
B Şirketince yapılan katkıların değeri (20 birim * 105) :	2.100 (toplam katkının %37'si)
MKA çerçevesinde yapılan toplam katkılar	5.700

A ve B Şirketlerinin her biri 15 birim Hizmet 1 ve 10 birim Hizmet 2 tüketmektedir.	
A Şirketine sağlanan fayda:	
Hizmet 1: 15 birim * 120 birim başına	1.800
Hizmet 2: 10 birim * 105 birim başına	1.050
Toplam	2.850 (5.700'lük toplam miktarın %50'si)

B Şirketine sağlanan fayda:	
Hizmet 1: 15 birim * 120 birim başına	1.800
Hizmet 2: 10 birim * 105 birim başına	1.050
Toplam	2.850 (5.700'lük toplam miktarın%50'si)

5. MKA çerçevesinde A ve B Şirketlerinin katkılarının değeri beklenen faydadaki oransal paylarıyla, yani %50, uyumlu olmalıdır. MKA kapsamındaki katkıların toplam değeri 5.700 olduğundan, bu her iki tarafın da 2.850'lik bir katkıda bulunması gerektiği anlamına gelir. A Şirketinin ayni katkısının değeri 3.600, B şirketinin ayni katkısının değeri 2.100'dür. Bu durumda B Şirketinin A Şirketine 750'lik bir dengeleyici ödemesi yapması gerekir. Bu durum, B şirketinin katkısını 2.850'ye yükseltirken; A şirketinin katkısını da aynı miktara indirecektir.

6. Katkıların, değer değil de, maliyetler üzerinden ölçülmesi durumunda, A ve B Şirketlerinin her ikisi de toplam faydanın % 50'sini elde ettiklerinden, toplam maliyetlerin % 50'şerlik kısmı veya her biri 2.500 birimi

kadar katkıda bulunmak durumunda olacaktır. Yani B Şirketi, A Şirketine (750 yerine) 500'lük bir dengeleyici ödeme yapacaktır.

7. MKA'nın yokluğunda A Şirketi 10 birim Hizmet 2'yi emsal fiyat olan 1.050'den satın alacak, B Şirketi de 15 birim Hizmet 1'i emsal fiyat olan 1.800'den satın alacaktır. Bu durumda da net sonuç, B Şirketinin A Şirketine 750'lik bir dengeleyici ödeme yapmasıdır. Yukarıda görülebileceği üzere bu emsallere uygun sonuç, sadece katkıların değer üzerinden ölçülmesi durumunda elde edilebilir.

8. Olgular Örnek 1 ile aynıdır. 8.27 no'lu paragraftaki Rehber açıklamasına uygun olarak Örnek 1'deki sonucun aynısını elde etmek için alternatif bir yöntem, aşağıda açıklanan iki aşamalı prosedürün işletilmesidir.

9. Aşama 1 (katkıların maliyet üzerinden ölçülmesi): A Şirketi, toplam 5.000 değerindeki maliyetin % 50'sini veya 2.500'ünü üstlenir. A Şirketinin ayni katkısının maliyeti 3.000'dir. B Şirketi, toplam 5.000 değerindeki maliyetin % 50'sini veya 2.500'ünü üstlenir. B Şirketinin ayni katkısının değeri 2.000'dir. Bu durumda B Şirketi, A Şirketine 500'lük bir ek ödeme yapmak durumunda olacaktır. Bu rakam, cari katkılara ilişkin dengeleyici ödemedir.

10. Aşama 2 (MKA'ya ek katkıların değerinin hesabı): A Şirketi, birim başına maliyet üstü 20'lik bir değer üretmektedir. B Şirketi ise birim başına maliyet üstü 5'lik bir değer üretmektedir. A Şirketi 10 birim Hizmet 2 (maliyet üzerinden 50 değerinde) ve B Şirketi de 15 birim Hizmet 1 (maliyet üzerinden 300 değerinde) tüketmektedir. Bu durumda, A Şirketi, MKA'ya yaptığı ek 250'lik katkı karşılığında 250'lik bir tazmin hakkına sahiptir. Bu, önceden var olan katkılara ilişkin dengeleyici ödemeyi göstermektedir.

11. İki aşamalı yöntem, maliyetlerinin paylaşımının yanı sıra düzenlemeye ek katkı yapan katılımcıya ayrı ve ek bir ödeme sağlar. Genel olarak, ek değer katkısı, katılımcılardan birinin sahip olduğu gayrimaddi varlıklar gibi MKA'nın amacıyla alakalı önceden var olan katkıları yansıtabilir. Bu yüzden iki aşamalı yöntem, en çok geliştirme MKA'larında kullanışlı olabilir.

Örnek 2

12. Olgular Örnek 1 ile aynıdır ancak Hizmet 1'in birim başına değeri 103'tür (yani hem Hizmet 1 hem de Hizmet 2, düşük değerli hizmetlerdir). Bu durumda maliyetlerin ve hizmetlerin değerinin aşağıdaki şekilde hesaplandığını varsayalım:

A Şirketinin hizmet sağlamasının maliyeti (30 birim * 100)	3.000 (toplam maliyetin %60'ı)
B Şirketinin hizmet sağlamasının maliyeti (20 birim * 100)	2.000 (toplam maliyetin %40'ı)
Gruba toplam maliyet	5.000

A Şirketince yapılan katkıların değeri (30 birim * 103)	3.090 (toplam katkının %59,5'i)
B Şirketince yapılan katkıların değeri (20 birim * 105)	2.100 (toplam katkının %40,5'i)
MKA çerçevesinde yapılan toplam katkılar	5.190

A ve B Şirketlerinin her biri 15 birim Hizmet 1, 10 birim Hizmet 2 alsın:	
A Şirketinin elde ettiği faydalar:	
Hizmet 1: 15 birim * 103 birim başına	1.545
Hizmet 2: 10 birim * 105 birim başına	1.050
Toplam	2.595 (toplam 5.190'lık değerin %50'si)
B Şirketinin elde ettiği faydalar:	
Hizmet 1: 15 birim * 103 birim başına	1.545
Hizmet 2: 10 birim * 105 birim başına	1.050
Toplam	2.595 (toplam 5.190'lık değerin %50'si)

13. MKA kapsamında A ve B Şirketlerinin katkılarının değerinin, her birinin beklenen faydalardan elde edeceği oransal paylarla, yani %50, uyumlu olması gerekir. MKA kapsamındaki toplam katkıların değeri 5.190 olduğuna göre bu, her iki tarafın da 2.595 değerinde katkı sağlaması gerektiği anlamına gelir. A Şirketinin ayni katkısının değeri 3.090, B Şirketinin ayni katkısının değeri ise 2.100'dür. Bu durumda B Şirketinin A Şirketine 495 değerinde bir dengeleyici ödeme yapması gerekir. Bu, B Şirketinin katkısını 2.595'e yükseltirken A Şirketinin katkısını aynı miktara indirecektir

14. Bu örnekte, MKA'ya yapılan tüm katkılar değeri düşük hizmetler olduğundan, pratik nedenlerden dolayı emsallere uygunluk ilkesi kapsamında sonuçlar elde edilmesini sağlamak üzere katkılar, maliyet üzerinden değerlendirilebilir. Bu pratik yaklaşımda, A Şirketinin ayni katkısının maliyeti 3.000; B Şirketinin ayni katkısının maliyeti ise 2.000'dir ve her bir katılımcının toplam katkı maliyetlerinin yüzde 50'sine (2.500) tekabül eden maliyetleri

üstlenmelidir. Bu çerçevede B Şirketi, A Şirketine 500 değerinde bir dengeleyici ödeme yapacaktır.

Örnek 3

15. Olgular Örnek 1 ile aynı ancak Hizmet 2'nin birim başına değeri 120'dir (yani hem Hizmet 1, hem Hizmet 2 aynı değerdedir ve ikisi de düşük değerli hizmetler değildir).

A Şirketinin hizmet sağlama maliyeti (30 birim * 100) :	3.000 (Toplam maliyetin %60'ı)
B Şirketinin hizmet sağlama maliyeti (20 birim* 100) :	2.000 (Toplam maliyetin %40'ı)
Gruba toplam maliyet	5.000
A Şirketi tarafından yapılan katkının değeri (30 birim * 120)	3.600 (toplam katkıların %60'ı)
B Şirketi tarafından yapılan katkının değeri (20 birim * 120)	2.400 (toplam katkıların %40'ı)
MKA kapsamında yapılan toplam katkıların değeri	6.000

A ve B Şirketlerinin her biri 15 birim Hizmet 1 ve 10 birim Hizmet 2 tüketirse:	
A Şirketine sağlanan fayda:	
Hizmet 1: 15 birim * 120	1.800
Hizmet 2: 10 birim * 120	1.200
Toplam	3.000 (Toplam 6.000 değerinin %50'si)
B Şirketine sağlanan fayda:	
Hizmet 1: 15 birim * 120	1.800
Hizmet 2: 10 birim * 120	1.200
Toplam	3.000 (Toplam 6.000 değerinin %50'si)

16. MKA kapsamında, A ve B Şirketlerinin katkılarının her biri beklenen faydalardan elde edecekleri oransal paylarla, yani %50, uyumlu olmalıdır. MKA kapsamındaki katkıların değeri 6.000 olduğuna göre bu her bir tarafın 3.000 değerinde katkı sağlaması gerektiği anlamına gelir. A Şirketinin ayni katkısının değeri, 3.600'dür. B Şirketinin ayni katkısının değeri ise 2.400'dür. Bu durumda, B Şirketi A Şirketine 600 değerinde bir dengeleyici ödemesi yapacaktır. Bu ödeme, B Şirketinin katkısının değerini 3.000'e çıkarırken A Şirketinin katkısının değerini de aynı miktara indirecektir. Örnek 3, genel olarak katkıların maliyetlere

göre değerlendirilmesi durumunda, maliyetler üzerindeki emsallere uygun kâr aynı olsa bile emsallere uygunluk ölçüsünde sonuçlar elde edilmeyeceğini göstermektedir.

Örnek 4

17. A Şirketi ve B Şirketi, bir ÇUİ grubunun üyeleri olup, bir MKA aracılığıyla bir gayrimaddi varlığın geliştirilmesi yönünde karar almışlardır. B Şirketinin hâlihazırda var olan gayrimaddi varlıkları, geçmişteki performansı ve deneyimli araştırma geliştirme personeli gözönüne alındığında, gayrimaddi varlığın oldukça kârlı olabileceği tahmin edilmektedir. A Şirketi, tümü kendi personeli ile olmak üzere bir geliştirme MKA'sında sonuçta ortaya çıkacak olan gayrimaddi varlık üzerinde bağımsız bir kullan(dır)ma hakkı elde edecek olan bir katılımcıdan beklenen tüm fonksiyonları 8.14-8.18 no'lu paragraflarda belirtilen prensipler çerçevesinde sözleşmeye dayalı üstlenilen riskler üzerindeki kontrol de dâhil yerine getirmektedir. Bu örneğe konu olan gayrimaddi varlığın ticari kullan(dır)maya uygun hale gelecek şekilde geliştirilmesi için beş yıl gerekmekte ve şayet başarılı olursa ilk kullan(ıdır)madan sonraki on yıl boyunca değerli olması beklenmektedir.

18. MKA kapsamında, A Şirketi gayrimaddi varlığın geliştirilmesi ile ilgili finansmana katkı sağlayacaktır (geliştirme maliyetlerine dair payının beş yıl boyunca her yıl için 100 milyon ABD doları olacağı tahmin edilmektedir). B Şirketi var olan gayrimaddi varlıkları ile ilgili geliştirme hakları şeklinde katkı sağlayacak, sözkonusu gayrimaddi varlıkla ilgili olarak A Şirketine MKA kapsamında, MKA hedeflerinin sonuçlarından bağımsız olarak haklar verilecek ve B Şirketi ayrıca gayrimaddi varlığın geliştirilmesi, devamlılığının sağlanması ve kullan(dır)ımına ilişkin tüm faaliyetleri yerine getirecektir. B Şirketinin (önceden var olan gayrimaddi varlıklarının kullanımı ve faaliyetlerin yürütülmesini kapsayan) katkılarının değerinin, VI. Bölümde yer alan açıklamalar kapsamında belirlenmesi gerekecek ve MKA çerçevesinde yaratılması beklenen gayrimaddi varlığın tahmini değeri eksi A Şirketi tarafından yapılan fon katkısının değerine bağlı olacaktır

19. Gayrimaddi varlığın bir kez geliştirildikten sonra yıllık (6-15. yıllar arasında) 550 milyon dolarlık bir küresel kâr getirmesi beklenmektedir. MKA, B Şirketinin ortaya çıkan gayrimaddi varlığın B ülkesinde kullanımına dair münhasır haklara sahip olmasını (6-15. yıllar arasında yıllık tahmini 220 milyon dolar kâr), A Şirketinin ise gayrimaddi varlığın dünyanın diğer ülkelerinde kullanımına ilişkin haklara sahip olmasını (yıllık tahmini 330 milyon dolar kârla sonuçlanan) sağlamaktadır.

20. A Şirketi ve B Şirketinin gerçekçi alternatifleri göz önüne alındığında, A Şirketinin katkılarının değerinin, Ar-Ge finansmanı taahhütlerinin riske göre ayarlanmış getirisine eşit olduğu belirlenmiştir. Bu rakamın yıllık (6-15. yıllar arasında) 110 milyon dolar olduğunu varsayılsın.[1] Ancak MKA çerçevesinde A Şirketinin 6-15. yıllar arasında yıllık (110 milyon dolar değil) 330 milyon dolar fayda sağlaması beklenmektedir. A Şirketinin elde ettiği hakların değerindeki (yani A Şirketinin finansal yatırımının değerinin üzerinde ve ötesindeki) bu ilave beklenen değer, B Şirketinin MKA'ya mevcut gayrimaddi varlıklarının ve Ar-Ge taahhütlerinin süregelen katkısını yansıtır. A Şirketinin, elde ettiği bu ek değer için bir ödeme yapması gerekir. Bu çerçevede, bu farklılığa karşılık A Şirketinin B Şirketine yapacağı ödeme, dengeleyici ödeme olacaktır. A Şirketinin bu katkılarla ilgili olarak B Şirketine yapacağı dengeleyici ödemenin bugünkü değerinin, gelecekteki gelirleriyle ilgili riskler de hesaba katıldığında 6-15. yıllar aralığında yıllık 220 milyon dolar olması beklenir.

Örnek 5

21. Olgular Örnek 4 ile aynı olup fonksiyonel analiz, A Şirketinin MKA'ya katılımının sağlayacağı risk içeren olanakları kabul veya reddetme ya da bu imkânlarla birlikte ortaya çıkabilecek risklere nasıl karşılık verileceği veya karşılık verilip verilmeyeceği kararlarını verecek kapasitede olmadığını göstermekte olsun. A Şirketi aynı zamanda riskleri azaltma veya risk azaltma faaliyetleriyle ilgili bir başka tarafın kararlarını değerlendirilecek yeterliliğe de sahip değildir.

22. Bu durumda MKA ile alakalı işlemlerin çerçevesinin doğru bir şekilde çizilmesiyle fonksiyonel analiz, A Şirketinin 8.15 no'lu paragrafta yer alan açıklamalar çerçevesinde MKA kapsamındaki belirli risklerini kontrol etmediğini ve nihayetinde MKA'nın amacı olan sonuçtan bir pay almasının mümkün olmadığını ortaya koymaktadır.

1 Bu örnekle ilgili olarak, mutlak suretle bu sonuçları çıkarmak gerekli değildir. Örneğin, bu risk seviyesinde 5 yıl boyunca yıllık 100 milyon dolar finansal yatırım yapmak, takip eden 10 yıl boyunca yıllık 110 milyon dolar tutarında emsallere uygun tahmini kâr getirmelidir. Sonuçlar sadece örnekte yer verilen prensipleri açıklamak içindir. MKA'nın katılımcılarının emsallere uygun getirilerine yönelik hiçbir tavsiye içermemektedir.

Ek Belge

İlişkili İşletmeler Arasındaki Transfer Fiyatlandırmasının Belirlenmesine İlişkin Konsey Tavsiye Kararı

[C(95)126/Final, tadil edilmiş şekliyle]

14 Aralık 1960 tarihli Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü Anlaşmasının 5(b) maddesini **GÖZ ÖNÜNE ALARAK;**

Uluslararası Yatırım ve Çok Uluslu İşletmeler Bildirisi ve ekindeki Rehberi [C(76)99(Nihai)] **GÖZ ÖNÜNE ALARAK;**

Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımı Bildirisini ("BEPS") [C/MIN(2013)22/FİNAL], BEPS Açıklayıcı Beyanını ve 1 Ekim 2015 tarihinde Konsey [C(2015)125/REV1] ve 15-16 Kasım 2015 tarihlerinde Antalya Zirvesinde G20 Liderleri tarafından onaylanan BEPS Nihai Raporlarında (BEPS paketi) belirtilen tedbirleri **GÖZ ÖNÜNE ALARAK;**

Bundan sonra "Rehber" olarak anılacak ve Mali İşler Komitesi tarafından değiştirilebilecek olan, Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberini **GÖZ ÖNÜNE ALARAK;**

Üye ve üye olmayanlara, Rehberle uyumlu oldukları ölçüde, Eylem 8-10 "Transfer Fiyatlandırması Sonuçlarının Değer Yaratımı ile Uyumlaştırılması" [C(2015)125/ADD8] ve Eylem 13 "Transfer Fiyatlandırması Belgelendirilmesi ve Ülke Bazlı Raporlama" [C(2015)125/ADD11] başlıklı 2015 BEPS Raporlarında ortaya konulan ilkelere bağlılığı öneren Transfer Fiyatlandırması ile Bağlantılı Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı Önlemlerine Yönelik Konsey Önerilerini **GÖZ ÖNÜNE ALARAK;**

Mali İşler Komitesi tarafından kabul edilen [CTPA/CFA/NOE2(2016)1/REV3], Konsey'e raporlanan [C/M(2016)3] ve 100'den fazla ülke ve hükümranlık alanının BEPS Projesi ile ilgili olarak OECD Üyeleri ile aynı taahhütler temelinde ve eşit bir zeminde üye olarak katılmaya davet edildiği [C (2016) 78] 26-27 Şubat 2016'da, Şangay, Çin'deki G20 Maliye Bakanları zirvesinde tasdiklenen Vergi Matrahı Aşındırması ve Kâr Transferi üzerine Kapsamlı Kavramsal Çerçeve düzenlemeleri **GÖZ ÖNÜNE ALARAK;**

Uluslararası çifte vergilendirmenin mal, hizmet ve sermayenin bölgeler arasında serbest dolaşımının önüne koyduğu engelleri ortadan kaldırmak için vergi idareleri arasındaki işbirliği ihtiyacını **DİKKATE ALARAK;**

Kâr paylaşımının, kârı yaratan ekonomik faaliyetle uyumlu olmadığı sonuçları ortaya çıkaran transfer fiyatlandırması kurallarına ilişkin uluslararası standartların yanlış uygulanmasından kaynaklanan vergilemenin hiç yapılamaması veya düşük yapılmasının yanı sıra, çift taraflı vergilendirmemenin de etkili bir şekilde önlenmesi temel ihtiyacını **DİKKATE ALARAK;**

İlişkili işletmeler arasındaki işlemlerin bağımsız işletmelerin arasında olduğundan daha farklı şartlarda gerçekleşebileceği hususunu **DİKKATE ALARAK;**

Gelir ve Sermaye Üzerinden Alınan Vergilere ilişkin OECD Model Vergi Anlaşmasının 9 uncu Maddesiyle (1'inci paragraf) tutarlı olması için, gene de, bağımsız işletmeler arasındaki bu tür işlemlerin fiyatlarının vergisel amaçlarla, ilişkili işletmeler arasındaki işlemlerin fiyatları (genellikle transfer fiyatı olarak adlandırılırlar) ile uyumlu olması (genellikle emsal fiyat olarak adlandırılır) gerektiği hususunu **DİKKATE ALARAK;**

Uluslararası işlemlerde karşılaşılan transfer fiyatlandırması problemlerinin, bu tür işlemlerin hacminin büyüklüğü nedeniyle özel öneme sahip olduğu hususunu **DİKKATE ALARAK;**

Bir Çok Uluslu İşletme Grubunun parçası olan bir işletmenin gelir ve harcamalarının dağılımının vergi alanları itibariyle belirlenmesine ilişkin bir taraftan vergi idarelerinin, diğer taraftan ilişkili işletmelerin yaklaşımlarındaki uyumun gerçekleştirilmesi ihtiyacını **DİKKATE ALARAK;**

Mali İşler Komitesinin teklifi üzerine:

I. Üye ve üye olmayan katılımcı taraflara (bundan sonra "Katılımcılar")

i) vergilendirilebilir gelirin belirlenmesi amacıyla, ilişkili işletmeler arasındaki transfer fiyatlandırması uygulamaları incelenirken ve gerekli görüldüğünde düzeltme yoluna gidilirken, ilişkili işletmeler arasındaki işlemlere uygulanması gereken emsallere uygun fiyatlara ulaşmak için, -Rehberin farklı Bölümlerin birbiriyle olan bağlantısının dikkate alınmasını ve Rehberin tamamının takip edilmesini;

ii) mükelleflerin Rehberi takip etmelerinin teşvik edilmesini; bunun için de Katılımcıların Rehber'in kamuya erişimini sağlamalarını ve gerekli ise kendi ulusal dillerine tercüme ettirmelerini;

iii)ikili veya çok taraflı temelde, transfer fiyatlandırması ile ilgili konularda daha ileri seviyede işbirliği tesis etmelerini;

TAVSİYE ETMEKTEDİR.

II. Katılımcıları, transfer fiyatlandırmasının belirlenmesine ilişkin her türlü yasa veya düzenlemelerin değiştirilmesi veya yeni yasa ve düzenlemeler ihdası konusunda Mali İşler Komitesini bilgilendirmeye **DAVET ETMEKTEDİR.**

III. Katılımcıları ve Genel Sekreteri, bu Tavsiyenin ve Rehberin yaygınlaştırılmasına katkıda bulunmaya **DAVET ETMEKTEDİR.**

IV. Katılımcı olmayanları; bu Tavsiyeyi hassasiyetle dikkate almaya ve uymaya **DAVET ETMEKTEDİR.**

V. Mali İşler Komitesine;

i) Transfer fiyatlandırmasına ilişkin konularda çalışmalarını sürdürme ve gerektiğinde Rehber'de değişiklik yapma;

ii) Katılımcıların vergi idareleri ile işbirliği halinde ve iş çevrelerinin ve diğer paydaşların katılımıyla bu Tavsiyenin uygulanmasını izleme ve bu izleme ışığında her 5 yılda bir Konsey'e rapor verme;

iii) Katılımcı olmayan ülkelerle, Rehber'i tanıtma ve işbu Tavsiyeye katılımlarını sağlama amacıyla diyalog geliştirme;

hususlarında **TALİMATTA BULUNMAKTADIR.**

EKONOMİK KALKINMA VE İŞBİRLİĞİ ÖRGÜTÜ

OECD, farklı ülke idarecilerinin küreselleşme kaynaklı ekonomik, sosyal ve çevresel sorunlara çözüm aramak üzere toplanıp birlikte çalıştıkları yegâne forum müessesedir. Ayrıca kurumsal yönetim, bilgi ekonomisi ve yaşlanmakta olan nüfusun zorlukları gibi yeni gelişmelerin ve sorunların anlaşılmasında ve bunlara karşılık verilmesinde hükümetlere yardımcı olmaya yönelik çabalara da öncülük etmektedir. OECD hükümetlere politika deneyimlerini karşılaştırabilecekleri, ortak problemlere çözüm arayabilecekleri, faydalı uygulamaları belirleyebilecekleri ve de iç ve dış politikaları koordine edebilecekleri bir ortam sağlar.

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

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

Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi

OECD Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi idareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi, ilişkili işletmelerin sınır ötesi işlemlerinin vergisel amaçlar bakımından değerlendirilmesinde transfer fiyatlandırması alanında üzerinde uluslararası ölçekte anlaşma sağlanmış olan "emsallere uygunluk ilkesi"nin uygulanmasına yönelik bilgilendirme sağlamaktadır. Transfer fiyatlandırması, çok uluslu işletmelerin (ÇUİ'lerin) yoğunlukta olduğu küresel ölçekli bir ekonomide vergi idareleri gibi mükelleflerin de gündeminde önemli bir yer tutmaktadır. Devletlerin, çok uluslu işletmelerin vergilendirilebilir kârlarının gerçek durumu yansıtmayan işlemlerle kendi hükümranlık alanlarının dışına aktarılmamasını ve çok uluslu işletmeler tarafından beyan edilen vergi matrahlarının ülke içerisinde gerçekleştirilen ekonomik faaliyetleri yansıtmasını garanti altına almaları gerekmektedir. Mükellefler açısından ise, ilişkili işletmelerle gerçekleştirdikleri sınır ötesi işlemlerde, emsaline uygun fiyatın belirlenmesi hususunda taraf ülkeler arasında yaşanabilecek anlaşmazlık nedeniyle maruz kalabilecekleri çifte vergilendirme riskinin sınırlandırılması oldukça önemlidir.

OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nin bu 2017 yılı baskısı, 2015 yılı BEPS Raporlarındaki "Transfer Fiyatlandırması Sonuçlarının Değer Yaratımı ile Uyumlaştırılması" hk. 8-10 no'lu eylemleri ve "Transfer Fiyatlandırması Belgelendirmesi ve Ülke Bazlı Raporlama" hk. 13 no'lu eylemi üzerinde kararlaştırılan açıklamalar ve revizyonları yansıtmak amacıyla 2016 yılında yapılan önemli değişiklikleri içermektedir. Aynı zamanda, bu yeni baskı; güvenli limanlara ilişkin olarak, uygun şekilde tasarlanmış güvenli limanların bazı uyum yüklerini hafifletmeye ve vergi mükelleflerine daha fazla öngörülebilirlik sağlamaya yardımcı olabileceğine yönelik 2013 yılında onaylanan revize rehber açıklamalarını da kapsamaktadır. Son olarak, bu baskı OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nin geri kalanında tutarlılık gayesiyle yapılan değişiklikleri de içerir. OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, OECD Konseyi tarafından 1995 yılındaki orijinal versiyonuyla onaylanmıştır.

Bu çeviri Vergi Denetim Kurulu tarafından yapılmıştır.

T.C. HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI
VDK
VERGİ DENETİM KURULU BAŞKANLIĞI