

Duyuru Tarihi : 01.06.2007
Duyuru No : DUYURU/2007-098
Yayımlandığı Yer : E-YAKLAŞIM / 1 HAZİRAN 2007 / SAYI : 47

Mehmet Akif TUNÇ (*)
SMMM
makif.tunc@bdodenet.com.tr

TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI (ADVANCE PRICING AGREEMENTS)

I- GİRİŞ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile Türk Vergi Mevzuatına giren Transfer Fiyatlandırması uygulaması, vergi bilimindeki en muğlak konulardan birisidir. Zira transfer fiyatlandırmasının dayandığı temel nokta emsal bedelin tespit edilmesidir ve emsal bedelin tespiti amacıyla geliştirilen yöntemlerden birçoğunun detaylı analizler yapılmadan mükelleflerce uygulanabilmesi güçtür. Uygulanmaları halinde dahi uygun transfer fiyatının bulunması noktasında yöntemler arasında kayda değer farklar oluşabilir.

Dolayısıyla, kullanılan transfer fiyatlandırması yöntemi, mükellef ile vergi idaresi arasında görüş farklarının doğmasına sebep olabilir ve iyi niyetle hareket eden mükellefler dahi tarhiyat riskiyle karşılaşabilirler.

OECD tarafından hazırlanan transfer fiyatlandırması rehberinde, vergi idaresi ile mükellefler arasında “**emsal bedel**” konusunda doğabilecek uyuşmazlıkları engellemek ve var olan uyuşmazlıkları çözmek amacıyla birtakım idari çözüm yolları önerilmektedir. Bu çözüm yollarından en önemlisi ve OECD ülkelerinde en çok kullanılanı “**Advance Pricing Agreement**”/“**Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları**”dır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları mükellef ile vergi idaresi arasında uygun transfer fiyatını tespit edecek yöntemin bulunması amacıyla gerçekleştirilen ve belirli bir dönemi kapsayan anlaşmalardır.

Türk Vergi Mevzuatına vergi idaresi ile yapılan peşin fiyatlandırma anlaşmaları, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. maddesinin 5. fıkrası ile girmiştir. Bu fıkra göre; “**ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır.**”

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun gerekçesinde de belirtildiği üzere peşin fiyatlandırma anlaşmalarının en büyük avantajı, mükellefler açısından belli bir süre için uygulanacak yöntemin kesinlik taşıması ve herhangi bir eleştiri, ceza riski olmadan plan yapabilme, önünü görebilme olanağı vermesidir. İdare açısından en büyük avantaj ise konunun başlangıçta belli bir anlaşma ile belirlenmesi ve eleştiri sürecinden başlayarak yargı sürecine kadar taşınabilecek bir işlemin getirdiği zaman ve iş yükünden tasarruf sağlanmasıdır.

Transfer fiyatlandırması mevzuatının ülkemizde henüz çok yeni oluşu ve Vergi İdaresi’nin bu konudaki altyapısının yeterli olmaması sebebiyle peşin fiyatlandırma anlaşmaları henüz aktif olarak uygulanmamaktadır fakat yakın gelecekte mükelleflere büyük kolaylık ve avantajlar sağlayan bu uygulama için yoğun talep olacağı açıktır.

Bu çalışmanın ilk bölümünde, OECD Transfer Fiyatlandırması rehberinde peşin fiyatlandırma anlaşmaları (PFA) ile ilgili hükümler incelenmekte ikinci bölümde ise peşin fiyatlandırma anlaşmalarının yoğun olarak uygulandığı Amerika Birleşik Devletlerindeki uygulamadan bahsedilmektedir.

II- OECD TRANSFER FİYATLANDIRMASI REHBERİNDE PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI

OECD tarafından yayınlanan Transfer Fiyatlandırması Rehberinde Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları ***“ilişkili kişilerle yapılan ticari işlemlerin gerçekleştirilmesinden önce bu işlemler için uygun transfer fiyatının belirlenmesinde kullanılacak metod, emsal kurum, emsal işlem gibi bir takım kriterlerin tespit edilmesi amacıyla mükellef ile vergi idaresi arasında gerçekleştirilen anlaşmadır”*** diye tanımlanmaktadır.

Verilen bu tanımın ardından peşin fiyatlandırma anlaşmalarının karakteristik özellikleri paragraflar halinde sıralanmaktadır. OECD rehberinde listelenen bu özellikler, OECD ülkelerinde peşin fiyatlandırma anlaşmaları mevzuatının hazırlanması sırasında baz alınacak temel prensipleri belirlemektedir. Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının OECD rehberinde belirlenen temel prensipleri aşağıdaki gibidir:

- Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, ilişkili kişilerle yapılan ticari işlemlerde kullanılacak uygun transfer fiyatını değil; uygun transfer fiyatının bulunmasını sağlayacak metodu tespit etmek amacıyla yapılır.
- PFA için mükellefler başvurur ve vergi idareleri bu başvuruyu kabul edip etmemekte serbesttirler. Vergi idareleri mükellefleri böyle bir anlaşma yapmak için zorlayamazlar.
- Başvuru sırasında mükelleften; içinde bulunduğu sektörü, faaliyet tanımını ekonomik ve hukuki geçmişini açıklayan tüm bilgi ve belgeler, uygulanması düşünülen transfer fiyatlandırması yöntemi, bu yöntemin uygulanmasını destekleyen analizler ve yapılan benzeri çalışmalar (karşılaştırma analizleri, varsa emsal firma bilgileri, uygun pazarlar) ve mükellefin mali durumunu etkileyebilecek geleceğe dönük ekonomik varsayımlar (kar tahminleri, kur bilgileri, faiz oranları) belgeleri ile birlikte istenir.
- PFA belirli bir dönem için yapılır ve daha sonra yenilenebilir (Türk Vergi mevzuatında, peşin fiyatlandırma anlaşmalarının süresi 3 yılla sınırlandırılmıştır.)
- PFA bir mükellefin transfer fiyatlandırması kapsamındaki tüm işlemleri için yapılabileceği gibi sadece bir ilişkili kişi ile yaptığı işlemler için de yapılabilir.
- Vergi idareleri, peşin fiyatlandırma Anlaşması için başvuran mükellefin **“ilişkili kişilerini”** de incelemeli ve gerekirse mükellefin ilişkili kişilerinden de birtakım bilgiler isteyebilmelidir.
- Peşin fiyatlandırma Anlaşmasının imzalanmasıyla birlikte vergi idaresi, mükellefin anlaşmaya sadık kalması halinde anlaşmanın sonuna kadar transfer fiyatının tespiti için kullanılan yöntemi eleştirmeyeceğine dair güvence vermelidir. Bu noktada dikkat edilmesi gereken; vergi idaresinin anlaşma süresince denetim hakkının saklı oluşudur. Başka bir ifade ile mükellef ile arasında bir anlaşma olsa bile vergi idaresi mükellefi transfer fiyatlandırması açısından (ve tabi ki anlaşma dışındaki diğer tüm vergisel konular açısından) denetleyebilir fakat mükellefin anlaşmaya sadık kalması halinde üzerinde anlaşılan transfer fiyatlandırması yöntemini anlaşma bitimine kadar eleştiremez.
- Peşin fiyatlandırma anlaşmasının imzalanmasının ardından mükellefin anlaşmadaki hükümlere sadık kalıp kalmadığının vergi idaresi tarafından tespit edilmesi gerekmektedir. Bu noktada temel yaklaşım, her yıl bu kontrolün gerçekleştirilmesi ve mükellefin işlemlerinin emsal bedel limitleri içinde olup olmadığının tespit edilmesidir. Diğer yaklaşım ise birçok yılın verisinin ortalamasının alınmasıdır. Bu yöntemde 1-3 yıllık bir dönemdeki işlemlerin tutarlarının ağırlıklı ortalaması alınır ve emsal bedel limiti ile karşılaştırılır. Ortalama alınırken çeşitli istatistik yazılımları kullanılır ve sektördeki ve ekonomideki dalgalanmalar hesaba dahil edilir.
- Vergi idareleri, mükellefin PFA'nın getirdiği yükümlülükleri karşılayamaması veya mükellef tarafından hileli yollara başvurulması halinde PFA'yı tek taraflı olarak feshedebilir.
- Mükellefleri ile peşin fiyatlandırma anlaşması yapan vergi idarelerinin sadece vergi alanında değil ekonomi ve uluslar arası ticaret alanlarında da uzman kişilere ihtiyacı vardır.
- PFA'nın uygulandığı ülkelerde deneyim genellikle belirli bir büyüklüğün üzerindeki mükelleflerin PFA için başvurduğunu göstermiştir. Ayrıca ilişkili kişilerle çok sık ticari işlemler gerçekleştiren işletmeler, ilişkili kişilerle aralarında masraf paylaşımı anlaşmaları olan mükellefler veya değeri tam olarak tespit

edilemeyen gayrimaddi duran varlıkların alım satımını yapan işletmeler PFA için başvurumaktadırlar. Ayrıca grup firmaları arasında büyük birleşmelerin veya devralmaların gerçekleştirildiği durumlarda da mükellefler PFA için başvurumaktadırlar.

- Transfer fiyatlandırması ile ilgili tarhiyat riskini minimize eden PFA, mükelleflere büyük kolaylık sağlamaktadır. Ayrıca vergi idaresi ile PFA imzalayan mükellef, transfer fiyatlandırması ile ilgili gelecek yıllarda doğabilecek vergisel yükümlülüklerini önceden bildiğinden finansal açıdan daha tutarlı kararlar alabilecektir.
- PFA, vergi idaresinin uzun ve maliyetli vergi incelemelerine katlanmasını önler, PFA imzalandıktan sonra denetimler daha kısa sürede tamamlanabilir çünkü vergi idaresi mükellef hakkında artık daha fazla bilgi sahibidir.
- Peşin fiyatlandırma anlaşmaları ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde vergisel yükümlülüklerin tahmin edilebilirliğini artırarak mükellef için belirsizliklerin giderilmesini sağlamaktadır.
- Peşin fiyatlandırma anlaşmaları vergi idareleri ve mükellefler arasında herhangi bir çatışma ortamı oluşturmadan işbirliği ve danışma olanakları sağlamaktadır.
- Peşin fiyatlandırma anlaşmasında birtakım önemli varsayımlar yeterince dikkate alınmadan piyasa koşullarındaki değişim konusunda güvenilir tahminler yapılmadıysa bu durum sorunlara yol açacaktır. Çifte vergilendirme riskinden kaçınmak için peşin fiyatlandırma anlaşmaları esnek hazırlanmalıdır, zira statik bir anlaşma emsallere uygunluk ilkesi konusunda da tatminkar sonuçlar vermeyecektir.
- OECD'nin düzenlemelerinde iki yada çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarının daha avantajlı olduğu belirtilmektedir. Buna karşın tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması uygulanmışsa, OECD , diğer ilgili ülkenin en kısa sürede bilgilendirilmesini önererek iki taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarını teşvik etmektedir.

III- AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ'NDE PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI

1991 yılında ABD Gelir İdaresi/Internal Revenue Service (IRS) tarafından yayınlanan bir tebliğle mükelleflere beyanname vermeden önce , ilişkili kişilerle yapılan işlemlerle ilgili kullanılacak transfer fiyatlandırması metodu konusunda vergi idaresi ile beraber çalışma ve bir anlaşmaya varma şansı tanınmıştır. Bu açıdan peşin fiyatlandırma anlaşmaları henüz OECD rehberinde yer almadan önce Amerika Birleşik Devletleri'nde uygulanmaya başlamıştır.

OECD'nin transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak yaptığı düzenlemelerin çoğunda olduğu gibi peşin fiyatlandırma anlaşmalarında da ABD'deki düzenlemelerin büyük etkisi vardır.

Amerika Birleşik Devletleri'nde peşin fiyatlandırma anlaşmaları, mükellefin başvurusundan, anlaşmanın imzalanmasına kadar 5 temel adımdan oluşmaktadır. PFA sürecini adımlar halinde kısaca özetleyecek olursak;

A- BAŞVURU

Mükellef detaylı bir formu doldurarak vergi idaresine başvurur. Bu formda özellikle firma faaliyetleri ve firmanın ilişkili kişiler ile gerçekleştirdiği ticari faaliyetler hakkında detaylı bilgi verilir.

B- DURUM TESPİTİ/DEĞERLENDİRME ÇALIŞMASI

Mükellefin başvurusunun ardından vergi idaresi mükellef tarafından verilen bilgilerin doğruluğunu tespit etmek amacıyla detaylı bir çalışma yapar. Vergi idaresi mükellefe bir soru seti hazırlayarak gönderir, bu setin mükellef tarafından doldurulmasının ardından, vergi idaresi mükelleften verdiği belgelerin doğruluğunu tevsik edecek belgeleri ister. Bu safhanın tamamlanması ile birlikte mükellefin bilgilerinin gerçek durumu birebir yansıttığı belirlenmiş olur ve analiz safhasına geçilir.

C- ANALİZ

Bu aşamada ağırlıklı olarak ekonomistlere ve yönetim muhasebesi uzmanlarına iş düşmektedir. Mükellefin ilişkili kişilerle yaptığı ticari faaliyetler detaylı bir şekilde incelenir, her ticari işlem için kullanılacak en uygun transfer fiyatlandırması metodları tespit edilir.

Ayrıca emsal teşkil edecek şirketler ve işlemler tespit edilir. Bu tespit sırasında sıklıkla compustat, disclosure, moody's gibi veritabanları kullanılır ve bir potansiyel emsal şirketler havuzu oluşturulur.

Daha sonra iş analizi veya finansal analiz gibi kalitatif ve kantatif testler uygulanarak oluşturan potansiyel emsal kurum havuzunun içinden en uygun adaylar belirlenir.

Son olarak, seçilen emsal kurum ve işlemlerin, mükellefin gerçekleştirdiği işlemlerle karşılaştırılabilmesi için gerekli birtakım düzeltmeler yapılır.

Emsal teşkil eden işlemler üzerinden seçilen emsal bedeller, genellikle belirli alt ve üst limitler içinde bir dağılım gösterir. PFA çalışması sırasında bu dağılım oluşturulur ve her bir işlem için belirlenen dağılım istatistiki yöntemlerle tespit edilir.

D- MÜKELLEF İLE GÖRÜŞME VE ANLAŞMA

Mükellefin transfer fiyatlandırması kapsamına girebilecek ticari işlemleri için en uygun transfer fiyatlandırması metodlarının bulunmasının ardından mükellef ile bir toplantı yapılarak vergi idaresi tarafından uygun görülen metodlar mükellefe tebliğ edilir. Mükellefin durumu değerlendirmesinin ardından ikinci bir toplantı yapılarak her ticari işlem için en uygun transfer fiyatlandırması metodu üzerinde uzlaşılır.

E- ANLAŞMANIN İMZALANMASI

Anlaşma metninin vergi idaresi tarafından hazırlanmasının ardından anlaşma mükellefe gönderilir ve mükellefin onayının ardından imzalanır.

2006 yılı itibarıyla IRS bünyesinde mükelleflerle PFA görüşmelerini yapan ve 3-4 kişiden oluşan toplam 17 ekip görev yapmaktadır. Bu ekipler genellikle bir ekonomist, bir uluslararası ticaret uzmanı ve bir veya iki vergi uzmanından oluşmaktadır.

PFA mükellef ile (IRS) arasında olabildiği gibi çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının imkan tanıdığı suretle başka ülkelerin vergi idareleri ile de yapılabilir. IRS, OECD düzenlemelerine paralel olarak ilgili diğer ülkelerin de uygulamayı kabul etmesi halinde iki ya da daha fazla taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarını tercih etmektedir.

Mükelleflerin işlemlerinin PFA'da belirlenen emsal bedellerin dışına çıkmasının bir takım yükümlülükleri vardır. Bu yükümlülükler anlaşmadan anlaşmaya değişmektedir. Çoğu PFA'da mükellef, emsal bedel limitlerinin dışına çıktığında uyarılır ve mükelleften işlem bedellerini emsal bedel limitine getirmesi için bir takım düzeltmeler yapılması istenir. Bu sıklıkla karşılaşılan bir durumdur zira mükellefler gerçekleştirdikleri işlemlerin sonuçlarını dönem içine nazaran dönem sonunda daha iyi görebilmektedirler. Bu sebeple dönem sonlarında anlaşmada tespit edilen limitin aşılması halinde mükellef tarafından gerekli düzeltmeler yapılır. Bu düzeltmelerin, PFA'dan PFA'ya değişmekle birlikte, genellikle bir sonraki yılın ilk 3 ayının içinde yapılması zorunludur ve çoğu durumda düzeltme sonucunda mükelleflerden vergi idaresine düzeltme tutarı kadar bir meblağın ödenmesi ile sonuçlanır.

Mükellefler peşin fiyatlandırma anlaşmaları şartlarına uydukları sürece vergi idaresi de mükelleflerin transfer fiyatlarını belirlemek için kullandığı yöntemin “**emsallere uygunluk ilkesi**” ile uyumlu olduğunu varsaymaktadır. Başka bir ifade ile mükelleflere bir emsal bedel aralığı (marjı) tanınmaktadır. Mükellefin iktisadi faaliyetleri ve faaliyet sonuçları bu marj içinde kalmak şartıyla değişikliğe uğrasa dahi vergi idaresi bu durumu kabullenmektedir. Buna karşılık piyasada tam rekabet koşullarından uzaklaşıldığı yönünde bir açık tespit yapılmışsa, vergi idaresi peşin fiyatlandırma anlaşmaları içeriğinde öngörülen marjla bağlı kalmayıp transfer fiyatlarını analiz edebilecek ve gerekirse ilave vergileme yapma yoluna gidebilecektir.

IRS ile yapılan peşin fiyatlandırma anlaşmaları, mükelleflere vergi denetimine karşı kesin bir koruma sağlamaz. Bundan dolayı IRS mükellefin anlaşmayı uygulama tarzını, vergi idaresine sunulan belgelerin güncel olup olmadığını, anlaşma çerçevesindeki birtakım varsayımların halen geçerli olup olmadığını ve transfer fiyatının bulunması esnasında kullanılan hesaplamaların doğruluğunu her zaman denetleyebilir.