

REHBER

Sayı

15


Tarih

2017

# Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri ve Uygulamaları

vergiport.com

centrumturkey.com

 /CentrumTurkey

+90 (212) 267 21 00



## İçindekiler

1. Oecd Tarafından Yapılan Son Düzenlemelere Göre Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri Ve Uygulaması .....	2
2. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi .....	3
3. Maliyet Artı Yöntemi .....	6
4. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi .....	9
5. İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi.....	11
6. Kâr Bölüşüm Yöntemi .....	13
7. Mükellefçe Belirlenecek Yöntem .....	15
8. İşlemin Doğasına En Uygun Yöntemin En İyi Transfer Fiyatlandırması Yönteminin Ve Karlılık Düzeyi Göstergesinin Seçimi .....	16

## TRANSFER FİYATLANDIRMASI YÖNTEMLERİ VE UYGULAMALARI

### 1. OECD Tarafından Yapılan Son Düzenlemelere Göre Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri ve Uygulaması

OECD, 2010 yılı Temmuz ayında OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberini güncelleyerek diğer yöntemler olarak anılan "Kar Bölüşüm Yöntemi ve İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi"ne ilişkin istisnai durumu (last resort) ortadan kaldırmış ve bunun yerine ilişkili kişi işlemleri için uygulanacak transfer fiyatlandırması yönteminin işlemin doğasına en uygun yöntem (the most appropriate method of the case) olacağını açıklamıştır.

Bunun yanında, 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesine Dair Kanun ile birçok kanunda olduğu gibi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da önemli değişiklikler yapılmıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikler arasında transfer fiyatlandırması yöntemlerini düzenleyen 13. maddeye yönelik yapılan değişiklikler de yer almaktadır.

Kanun maddesinin gerekçesinde de belirtildiği üzere, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi (İDNKMY) ve Kâr Bölüşüm Yöntemine (KBY) yer verilmesinin temel nedeni kanun maddesinin OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde 2010 yılında yapılan değişiklikler ile uyumlu hale getirilmesini sağlamaktır. Yeni düzenlemeye bakıldığında, geleneksel yöntemler olan Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi (KFY), Maliyet Artı Yöntemi (MAY) ve Yeniden Satış Fiyatı Yönteminin (YSFY) işlemsel kar yöntemleri olan İDNKMY ve KBY olan üstünlüğü ortadan kaldırılmıştır. Böylece, işlemin doğasına en uygun yöntemin uygulanacak olması kanun maddesine de yansıtılmıştır.

Böylece, KFY, MAY ve YSF ile İşleme Dayalı Kar Yöntemleri (KBY ve İDNKMY) arasındaki hiyerarşik sıralama da ortadan kalkmış bulunmaktadır. Ancak, bu kuralın bir istisnası bulunmaktadır. Buna göre, OECD Geleneksel Yöntemler ile

İşleme Dayalı Kar Yöntemleri arasında hiyerarşinin bir dereceye kadar devam etmesi kriterini kabul etmiştir.

Bu kriter dikkate alındığında;

- ◆ KFY ile diğer transfer fiyatlandırması yöntemlerinin güvenilir ve eşit şekilde uygulanabildiği durumlarda KFY tercih edilecektir.
- ◆ Geleneksel işlem yöntemleri (KFY, MAY ve YSF) ile İşleme Dayalı Kar Yöntemlerinin (KBY ve İDNKMY) güvenilir ve eşit şekilde uygulanabildiği durumlarda Geleneksel İşlem Yöntemleri tercih edilecektir.

## 2. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade etmektedir.

Bu yöntem, Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinin 4 numaralı fıkrasının (a) bendinde "Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder." şeklinde açıklanmıştır.

KFY'nin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbirleriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlemler ile karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir. Örneğin; kontrol altındaki işlemlerde satış fiyatının nakliye ve sigorta dâhil teslim fiyatı olduğu, kontrol dışı işlemlerde ise satışların nakliye ve sigorta hariç teslim fiyatından benzer koşullar altında gerçekleştiği durumlarda düzeltme yapılmalıdır. Nakliye ve sigortadaki farklılıklar fiyat üzerinde kesin ve tespit edilebilir etkiler oluşturmaktadır.

Dolayısıyla, kontrol dışı işlemdeki satış fiyatını belirlemek amacıyla teslimdeki bu farklılığın fiyat üzerindeki etkisi düzeltilmelidir. Karşılaştırılacak işlemler arasında ölçülebilir nitelikte küçük farklılıklar varsa, bu farklılıklar düzeltilerek yöntemin uygulanması mümkündür. Ancak, farklılıkların büyük olması ya da farklılıkların ölçülebilmesinin mümkün olmaması halinde yöntemin uygulanabilmesi mümkün değildir.

Sonuç olarak, karşılaştırılabilir nitelikte kontrol dışı işlemlerin bulunması durumunda emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespiti bakımından emsallere uygunluk ilkesinin en dolaysız ve güvenilir biçimde uygulandığı bir yöntem olması nedeniyle KFY diğer yöntemlere tercih edilir.

KFY'nin emsal fiyatın bulunmasında en güvenilir ve en doğrudan kullanılabilir yöntem olması gibi diğer yöntemlere göre tercih üstünlüğü vardır. Ancak, yöntemin bir takım güçlü ve zayıf yönleri de bulunmaktadır. Bunlar da aşağıdaki gibi özetlenebilir:

GÜÇLÜ Yanları	Zayıf Yanları
Tercih üstünlüğüne sahip olma	Emsal bulma zorluğu
En güvenilir ve en doğrudan kullanılabilir yöntem	Ürün odaklı çalışması
İşlev ve risk farklılıklarından fazla etkilenmeme	Çeşitli nedenlerle fiyatın kolayca değişmesi
Satılan ürün aynı ise kolayca uygulanabilme	Ürünler arasında farklılıkların düzeltilme zorunluluğu
	Düzeltilmesi gereken unsurların zor ölçülmesi
	Düzeltilme yapılmadan kullanılamaması

Ürünlerin özellikleri, piyasanın bulunduğu yer, firmaların ticaret seviyesi ve alınan riskler gibi maddi olarak fiyatı etkileyen tüm şartları ve faktörleri dikkate almak bu yöntem açısından önemlidir. Ancak, ilişkili kişilerin gerçekleştirdikleri işlevlerin fiyat üzerindeki etkisine de önem verilmelidir. Başka bir deyişle, transfer fiyatlarını tespit ederken sadece fiyatlara değil gerektiği ölçüde tarafların gerçekleştirdikleri işlevler, üstlendikleri riskler ve kullandıkları varlıklara da dikkat edilmelidir.

Yöntemin işlerliği açısından söz konusu şirket ile üçüncü taraf olarak ilişkili olmayan bir kişi arasında gerçekleştirilmiş bir işlemin ya da üçüncü taraflar arasında aynı türde bir işlemin gerçekleştirilmiş bulunması gerekir. Ayrıca, kontrollü işlemle ile kontrolsüz işlem arasındaki farklılıkları sınıflandırılması yöntemin uygulanması açısından önemlidir.

Özellikle hammadde gibi kayıtlı fiyatı olan ya da ticaret veya mal borsalarına kota edilmiş fiyatların var olması durumunda, ilişkili kişilerin aralarında yaptığı alım satım işlemlerinde karşılaştırılabilir fiyat yöntemini kullanmaları mümkündür.

Ayrıca; KFY,

- ◆ Emtia,
- ◆ Hammadde,
- ◆ Tarımsal ürünler,
- ◆ Hayvancılık ürünleri,
- ◆ Kimyasal içerikli ürünler,
- ◆ Markasız tüketilebilir mallar ve
- ◆ Finansal ürünlerin geçerli olduğu işlemlerde de kolayca uygulanabilir.

Yöntemin uygulamasında;

- ◆ Fiyatı etkileyen tüm şartları ve faktörleri dikkate almak önemlidir,
- ◆ Fiyatı belirleyen asıl unsur, mal, hizmet ya da gayrimaddi varlığın niteliğidir,
- ◆ Mal ve hizmetlerin nitelikleri en önemli karşılaştırılabilirlik faktörüdür,
- ◆ Karşılaştırılabilirliğin mümkün olması gerekir.

Bu yöntemin uygulanabilmesi için kontrol altındaki işlemin, kontrol dışı işlem(ler) ile karşılaştırılabilir nitelikte olması ve gerekiyorsa karşılaştırılabilirliği artırıcı düzeltmelerin yapılması gerekir. Söz konusu işlemler arasında, ölçülebilir nitelikte küçük farklılıklar varsa, bu farklılıklar düzeltilerek yöntemin uygulanması mümkündür.

Karşılaştırılabilir nitelikte kontrol dışı işlemlerin var olması durumunda emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespiti bakımından emsallere uygunluk ilkesinin en dolaysız ve güvenilir biçimde uygulandığı bir yöntem olması nedeniyle KFY diğer yöntemlere tercih edilir. Ancak, farklılıkların büyük olması ya da farklılıkların somut olarak ölçülebilmesinin mümkün olmaması halinde bu yöntemin uygulanması güvenilir sonuçlar vermeyecektir.

Yöntemin kullanılmama nedenleri ve karşılaştırılabilirlik düzeltmesi yapılamama nedenleri ise aşağıdaki gibi özetlenebilir:

Yöntemin Kullanılmama Nedenleri	Düzeltilme Yapılamama Nedenleri
İç ya da dış emsalin bulunmaması	Eşsiz bir ürünün söz konusu olması
İlgili piyasanın emsal tespitine uygun olmaması	Marka farkı
Ürünlerin karşılaştırılabilir olmaması	Kalite farklılığı
Karşılaştırılabilirlik düzeltmesine ilişkin belirsizlikler	İşlem hacmi
Karşılaştırılabilirlik düzeltmesinin yapılamaması	Pazar farklılığı (örneğin coğrafi farklılıklar)
	Pazar türü (Toptan ya da perakende)
	İşlem tarihindeki farklılıklar
	İşlev ve risk farklılıkları

### 3. Maliyet Artı Yöntemi

MAY, emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder. Buradaki makul brüt kâr oranı, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı brüt kâr oranı olacaktır. Piyasa şartları ve gerçekleştirilen işlevler dikkate alınarak ilgili mal ve hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle bulunan tutar ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde emsallere uygun fiyat veya bedel olacaktır.

Maliyete ilave edilecek kâr marjı olarak yukarıda da belirtildiği gibi, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı brüt kâr marjı kullanılacaktır. Ancak, böyle bir kâr marjı mevcut değilse ya da karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, aynı koşullarda karşılaştırılabilir olmak şartıyla dış emsal de kullanılabilir.

Maliyet artı yönteminin uygulanabilmesi için kontrol dışı bir işlemin kontrol altındaki bir işlemle karşılaştırılmasında; karşılaştırılan işlemler arasında taraflarca üstlenilen risk gerçekleştirilen işlevlerle birlikte maliyetler arasındaki farklılıklar göz önünde bulundurularak, bir farklılık var ise bu farklılıkların maddi etkilerini ortadan kaldıracak düzeltmelerin yapılabilir olması gerekmektedir. Bu yöntemin uygulanmasında ürün farklılıklarından ziyade karşılaştırılabilirlik analizine daha çok ağırlık verilmesi gerekmektedir. Bu yöntemin de bir takım güçlü ve zayıf yönleri bulunmaktadır. Bunlar da aşağıdaki gibi özetlenebilir:

Güçlü Yanları	Zayıf Yanları
Ürün farklılıklarına karşı daha az hassastır.	Brüt karın işlev ve risk farklılıklarından etkilenmez.
Ürün farklılıkları için daha az düzeltme gerektirir.	Ciddi miktarda veriye ihtiyaç duyar.
İşlev ve risk farklılıklarına rağmen uygulanabilir.	Emsal şirketlerin maliyet bazlarının tespiti zordur.
İşlev ve risklerin göreceli önemine göre brüt karı tespit etmek mümkündür.	Maliyet bazının farklı şekillerde hesaplanması mümkündür.
Hesaplaması ve anlaşılması kolaydır.	Muhasebe işlemlerinde kullanılan yaklaşımın tahmini güçtür.
	Bazı maliyetlerin nasıl dağıtılacağı belirsizdir.
	İlgili şirketi sürekli karlı olmak zorundaymış gibi gösterir.

Bu yöntem, genel olarak ilişkili kişilerin aralarında yarı mamul malları alıp sattıkları, ilişkili kişilerin ortak çalışma anlaşmaları düzenlediği veya uzun dönemli komisyon (al-sat) anlaşmaları yaptığı veya kontrollü işlemin hizmet karşılığında yapıldığı durumlarda kullanılır. Yöntem;

- ◆ Basit bir imalatın,
- ◆ Montajın,
- ◆ Fason üretimin,
- ◆ Yarı bitmiş ürünlerin satışının,
- ◆ Sözleşmeye dayalı Ar-ge faaliyetleri veya
- ◆ Ticari temsilcinin hizmetlerinin geçerli olduğu işlemlere de kolayca uygulanabilir.

Maliyet artı yönteminin uygulanabilmesi için kontrol dışı bir işlemin kontrol altındaki bir işlemle karşılaştırılmasında; karşılaştırılan işlemler arasında taraflarca üstlenilen risk ve gerçekleştirilen işlemlerle birlikte maliyetler arasındaki farklılıklar göz önünde bulundurularak, farklılık var ise bu farklılıkların maddi etkilerini ortadan kaldıracak düzeltmelerin yapılabilir olması gerekmektedir.

Ayrıca, kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde uygulanan muhasebe yöntemleri arasında farklılıklar varsa tutarlılığı sağlamak için kullanılan bilgilerde uygun düzeltmeler yapılmalı ve aynı usul ve esasların kullanımında süreklilik bulunmalıdır. Karşılaştırılabilir fiyat yöntemine göre bu yöntemin uygulanmasında ürün farklılıklarından ziyade karşılaştırılabilirlik analizinin faktörlerinden özellikle işlev analizine daha çok ağırlık verilmesi gerekmektedir.

Bu yöntem açısından ortaya çıkan en büyük problem ise emsal olarak alınan şirketlerin muhasebe işlemlerinde kullandıkları yaklaşımı tahmin etmekte yaşanan güçlülüdür. Buna göre, hangi maliyet unsurlarının (emek, amortisman vb.) fiyata dâhil olduğunu, hangilerinin dâhil olmadığını tespit etmek yöntemin uygulanabilirliği açısından çok önemlidir.

Yöntemin kullanılmama nedenleri ve düzeltme yapılamama nedenleri ise aşağıdaki tablodaki gibi özetlenebilir:

Yöntemin Kullanılmama Nedenleri	Düzeltilme Yapılamama Nedenleri
Brüt karlılıklara ilişkin yeterli verinin bulunmaması	Maliyet bazlarına ilişkin verilere ulaşamama
Maliyetlerin sınıflandırmasındaki farklılıklar	Maliyet bazının ne şekilde hesaplandığının tespit edilememesi
Sınırlı bir karşılaştırılabilirliğin mevcut olması	Farklı muhasebe standartlarının kullanılması
Karşılaştırılabilirlik düzeltmesinin yapılamaması	Muhasebe işlemlerinde kullanılan yaklaşımın bilinmemesi
İşlemin doğasına diğer bir yöntemin daha uygun olması (Örneğin dağıtım firması işlemlerine YSFY'nin daha uygun bir yöntem olması)	Ürünler arasında ciddi farklılıklar
	İş tecrübesi ve yönetim etkinliğindeki farklılıklar

## 4. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

YSFY, emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade etmektedir.

Bu yöntem, ilişkili kişiden satın alınan bir ürünün, ilişkisiz bir gerçek veya tüzel kişiye yeniden satılması durumunda uygulanan fiyatı esas almaktadır. Bu fiyattan (yeniden satış fiyatı) makul bir brüt satış kârı düşülecektir. Makul brüt satış kârı hesaplanırken yeniden satışı gerçekleştiren satıcının satış ve diğer faaliyet giderleri ile üstlenilen riskler ve kullanılan varlıklar göz önüne alınacaktır.

Diğer bir ifadeyle, makul brüt satış kârı söz konusu mal veya hizmet için işlem anında uygulanabilecek, piyasa koşullarına göre belirlenen veya üstlenilen işlev ve riskleri dikkate alarak belirlenebilecek objektif nitelikte bir oran ile saptanan kâr ifade etmektedir.

Bu kâr düşüldükten sonra mal veya hizmetin ilişkili kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyata ulaşılabilecektir. Bu yöntemin uygulanmasında kontrol altındaki işlem ile kontrol dışı işlemin karşılaştırılabilir olması gerekmektedir.

Karşılaştırılabilirlik analizinde, mal ve hizmetlerin niteliğine, sözleşme şartlarına, gerçekleştirilen işlemlere, üstlenilen risklere, kullanılan maddi ve gayrimaddi varlıklara, iş stratejilerine ve ekonomik koşullara dikkate edilmelidir. Eğer bu unsurlarda bir farklılık mevcut ise, gerekli düzeltmelerin yapılmasından sonra karşılaştırma yapılmalıdır. YSFY de diğer transfer fiyatlandırması yöntemleri gibi bir takım güçlü ve zayıf yönleri sahiptir. Bunlar da aşağıdaki gibi özetlenebilir:

Güçlü Yanları	Zayıf Yanları
Pazarlama ve dağıtım faaliyetlerinde güvenilir sonuçlar verir.	İşlev ve risk farklılıklarına karşı daha hassastır.
Ürün farklılıklarına karşı daha az hassastır.	İşlev ve risk profillerinin benzer ya da aynı olduğunun belirlenmesi zordur.
Ürün açısından yetersiz bir karşılaştırılabilirliğin olduğu durumlarda da uygulanabilir.	Muhasebe uygulamalarında karşılaşılan farklılıklara karşı hassastır.
	Ölçek ekonomisinden kaynaklanan etkilerin giderilmesi zordur.

YSFY, genel olarak maddi varlıkların alım-satım işlemleri için kullanılır. Yöntem açısından satılan varlığın kontrolsüz işlemde satılan varlık ile karşılaştırılabilir olması gerekir. Bunların yanında, yeniden satış işleminin alış işlemini takip eden kısa bir sürede gerçekleştirmiş olması kâr marjının daha doğru hesaplanmasını sağlar.

Bu yöntemin uygulandığı işlemlerde genellikle yeniden satışı yapan kişi ya da kuruluş, satmak üzere aldığı mallara herhangi bir şekilde değer artırıcı bir katkıda bulunmamakta, fiziksel olarak ürünün yapısını değiştirmemekte ve söz konusu ürünü aldığı biçimde satmaktadır. Bu çerçevede paketleme, etiketleme ve küçük çaplı montajlar değer artırıcı katkı ya da fiziksel değişim olarak değerlendirilmemektedir.

Ancak, yeniden satıştan önce ürüne çok fazla değer katılması veya bir başka ürünle birleştirilmesi nedeniyle ürünün ilk özelliğini yitirmesi halinde emsallere uygun bedeli bulmak zorlaşacağından, bu yöntemin kullanılması güvenilir olmayacaktır. YSFY'nin ilişkili kişi işlemlerinde kullanılmama nedenleri ve yöntemin uygulanabilmesi için düzeltme yapılamama nedenleri ise aşağıdaki tablodaki gibi özetlenebilir:

Yöntemin Kullanılmama Nedenleri	Düzeltilme Yapılmama Nedenleri
Brüt karlılıklara ilişkin yeterli verinin bulunmaması	Farklı muhasebe standartlarının kullanılması
Harcamaların sınıflandırmasındaki farklılıklar	Pazarlama ve iş stratejisi farklılıkları
Karşılaştırılabilirlik düzeltmesinin yapılamaması	Sözleşme koşullarındaki farklılıklar
Sınırlı bir karşılaştırılabilirliğin mevcut olması	Pazar düzeyindeki farklılıklar
Ürüne çok fazla değer katılması veya bir başka ürünle birleştirilmesi	Farklı ölçek ekonomilerinin söz konusu olması
Tam yetkili dağıtıcı şirketin işleme taraf olması	Yönetim ve personel etkinliğindeki farklılıklar
İşlemin doğasına diğer bir yöntemin daha uygun olması	

## 5. İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi

İDNKMY, mükellefin kontrol altındaki bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanan bir yöntemdir.

İDNKMY'nin uygulanması maliyet artışı ve yeniden satış fiyatı yönteminin uygulanmasına benzerlik göstermektedir. İDNKMY ile bu yöntemler arasındaki fark, diğer iki yöntemde brüt kâr marjı hesaplanırken, bu yöntemde net faaliyet kâr marjının hesaplanmasıdır. Bu yöntemde de karşılaştırılabilirlik analizi yapılacaktır.

Ancak işlemlerde farklılık olsa dahi, net faaliyet kâr marjı, bu farklılıktan maliyet artışı ve yeniden satış fiyatı yönteminde dikkate alınan brüt kâr marjına göre daha az etkilenmektedir. Net faaliyet kâr marjının tespitinde, öncelikle mükellefin karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde uyguladığı net faaliyet kâr marjı dikkate alınacaktır. Bunun mümkün olmaması durumunda, ilişkisiz bir kurumun karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde uyguladığı net faaliyet kâr marjı dikkate alınır. Yöntemin uygulanmasında ilişkili kişilerin işlev analizinin yapılması gereklidir.

Aralarında ilişki bulunmayan işletmelerin net faaliyet kâr marjlarının kullanılacağı durumlarda, güvenilir sonuçların elde edilebilmesi için işlemlerin karşılaştırılabilir olup olmadığı ve ne kadar düzeltme yapılması gerektiği belirlenmelidir. Bu

yöntem kullanılarak yapılan analizlerde, ilişkili kurumun tek bir kontrol altındaki işlemine ait kârı dikkate alınmalıdır.

Net karlılıkların karşılaştırılmasına dayalı bir yöntem olan işleme dayalı net kâr marjı yöntemi, ilgili mükellefin ilişkili kişileri ile gerçekleştirdiği işlemler sonucu ortaya çıkan net kâr marjı ile ilişkili olmayan kişilerin yapmış oldukları benzeri işlemler sonucu elde etmiş oldukları net kâr marjlarını karşılaştırmaya yarayan transfer fiyatlandırması yöntemidir. Yöntem, maliyet, satış veya varlıklar gibi uygun bir gösterge (kârlılık düzeyi göstergesi/profit level indicator) üzerinden ilgili net kâr marjını inceler ve bunları karşılaştırır.

İDNKMY'nin güçlü ve zayıf yönleri ise aşağıdaki gibi özetlenebilir:

Güçlü Yanları	Zayıf Yanları
İşlemsel farklılıklardan daha az etkilenmesi	Karlılığa etkisi olmayan bazı faktörlerden etkilenmesi
İşlevsel farklılıklara daha toleranslı olması	Tarafların tamamının karını dikkate almaması
Brüt karı ortaya çıkaran harcamaların sınıflandırmasındaki yaşanan sorunun mevcut olmaması	İşlem tarihinde gerekli verilerin mevcut olmaması
Sadece test edilen tarafın mali verilerine ihtiyaç duyması	Uygulamasının dış emsallere bağımlı olması
Veri tabanında kullanılarak uygulanabilmesi	Karşıt düzeltme yapılmasında bazı güçlüklerin ortaya çıkması

İDNKMY, uygulamada en çok tercih edilen yöntem olup, emsal şirketlere ilişkin brüt karlılık oranlarının bulunmadığı ya da brüt karlılıklarda yeterli düzeltmenin yapılamadığı ya da geleneksel yöntemlerin sonuçlarının test edildiği durumlarda kullanılır. Brüt kâr marjı düzeyinde konu ile ilgili yeterli bilginin var olması durumunda mükelleflerin, İDNKMY yerine maliyet artı veya yeniden satış fiyatı yöntemlerinden birisini uygulamaları daha doğru olacaktır. Çünkü işleme dayalı net kâr marjı yöntemi tek yönlü bir yöntem olup, söz konusu işleme en az

katkıda bulunan (genellikle çok değerli veya emsali olmayan bir varlığı işleme dâhil etmeyen) tarafa uygulanır.

İDNKMY'nin kullanımı sonucu emsal kâra ilişkin güvenilir bir sonuç elde edebilmek için maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yöntemleri için gerekli olan karşılaştırma standartlarının (karşılaştırılabilirlik faktörlerinin) bu yöntem için de uygulanması gerekir. Yukarıda da belirtildiği üzere, uygulamada ticari faaliyetin doğasını dikkate alan uygun bir göstergesi (kârlılık oranı) esas almak önemlidir çünkü işleme dayalı net kâr marjı yöntemi satışlar, maliyetler veya kullanılan varlıklar gibi (Uygulamada bunlara kârlılık düzeyi göstergeleri denmektedir.) uygun bir dayanak üzerinden net karlar arasındaki ilişkiyi ölçmektedir.

İDNKMY tipik olarak, işleme katılan taraflardan sadece birine uygulanmasına rağmen kâr bölüşüm yönteminin uygulamasında artık kârın bölüştürüldüğü ilk adımdaki olağan kârı tespit etmek için kullanıldığı durumlarda işlemin birden fazla tarafına da uygulanabilir.

İDNKMY'nin ilişkili kişi işlemlerinde kullanılmama nedenleri ise aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- ◆ Geleneksel işlem yöntemlerinin önceliği
- ◆ Brüt kâra ilişkin yeterli ve güvenilir bilginin var olması
- ◆ Net kar marjlarına ilişkin yeterli bilginin bulunmaması
- ◆ Karşılaştırılabilirlik düzeltmesinin yapılamaması
- ◆ Sınırlı bir karşılaştırılabilirliğin mevcut olması
- ◆ Faaliyet giderlerinin sınıflandırmasındaki farklılıklar

## 6. Kâr Bölüşüm Yöntemi

KBY, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesini esas almaktadır.

KBY'ye başvurulması durumunda aşağıdaki faktörler dikkate alınır:

- ◆ Bir ürünün edinimi, üretimi veya satımı ya da hizmet sunumu için yapılan harcamalar,
- ◆ Bir ürünün geliştirilmesi veya hizmet sunumu esnasında ihtiyaç duyulan sermaye veya kullanılan varlıklar ya da üstlenilen risk derecesi,
- ◆ İşlemin her aşamasında gerçekleştirilen işlevlerin göreceli önemi,
- ◆ Ölçülebilir nitelikteki diğer faktörler.

Bu yöntem, geleneksel işlem yöntemlerinin (karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi) kullanılmadığı özellikle karşılaştırılabilir işlemlerin olmadığı ve ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin birbirinin ayrılmaz bir parçası olduğu durumlarda kullanılmalıdır. KBY'de önce ilişkili şirketlerle yapılan işlemler sonucu ortaya çıkan paylaşılacak kar tespit edilir. Daha sonra, bu kar şirketler arasında paylaşılır. Karın bölüşümü, emsallere uygunluk ilkesine göre yapılmış anlaşmalardaki tahmin edilen ve yansıtılan şekilde, güçlü ekonomik gerekçelere dayanılarak yapılmalıdır. Bu yöntemde, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması sırasında, her durumun kendi koşullarının göz önünde bulundurulması büyük önem taşımaktadır. Karın bölüşümü mümkün olduğu ölçüde kesin rakamları içermesi gerekmektedir.

KBY'nin kullanımı işlemin koşullarına ve eldeki verilere bağlıdır. KBY, peşin fiyatlandırma anlaşmaları için daha uygun bir yöntemdir ve özellikle emsali bulunmayan işlemler için kullanılmaktadır. Karşılaştırılabilir işlemlerin olmadığı ve ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin birbirinin ayrılmaz bir parçası olduğu durumlarda kullanılır. Yöntemin, kullanımı işlemin koşullarına ve eldeki verilere bağlıdır. KBY, aşağıdaki iki durumda daha çok uygulanabilmektedir:

- ◆ Çok değerli ya da emsali olmayan bir gayrimaddi varlığın, tarafların gerçekleştirdiği işlemin değerlendirilmesini zorlaştırdığı ve iki veya daha fazla sayıdaki ilişkili kişinin adı geçen işleme taraf olduğu durumlar ile
- ◆ Tek taraflı incelemenin yapıldığı işleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanmasının kontrolsüz bir işleme uygun bir karşılaştırma yapmayı imkânsız hale getirdiği durumlar

Kar bölüşüm yönteminin güçlü ve zayıf yönleri ise aşağıdaki gibi özetlenebilir:

Güçlü Yanları	Zayıf Yanları
Karşılaştırılabilir işlemlerin olmadığı durumlarda kullanılabilir.	Yabancı ilişkili kişinin verilerine ulaşmak zordur.
İlişkili kişilere özgü koşulları dikkate alarak esnek çözümler önerir.	Grubun toplam karını ve tarafların katlandıkları maliyetleri hesaplamak zor olabilir.
Emsali olmayan gayrimaddi varlıkların geçerli olduğu işlemlerde kullanılabilir.	Tarafların işlemle ilgili faaliyet giderlerini belirlemek ve bu maliyetleri ilgili işlem ile diğer işlemler arasında dağıtmak güç olabilir.
İşleme taraf olanların tamamının mali verilerini inceler.	

KBY'nin ilişkili kişi işlemlerinde kullanılamama nedenleri ise aşağıdakilerden oluşur:

- ◆ Geleneksel işlem yöntemlerinden birisinin uygulanması,
- ◆ İDNKMY'nin uygun bir karşılaştırma yapmayı mümkün kılması ve
- ◆ İşlemin taraflarından birisinin sadece basit işlemlere sahip olması ve işleme eşsiz sayılabilecek bir gayrimaddi varlık ile katkıda bulunamaması.

## 7. Mükellefçe Belirlenecek Yöntem

Transfer fiyatlandırması mevzuatımız diğer yöntemleri kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ile sınırlandırmamıştır. Başka adlar altında da transfer fiyatlandırması yöntemleri kullanılabilir. Ancak, mükellefçe belirlenecek yöntemin mutlak suretle emsallere uygunluk ilkesine uygun olması gerekmektedir. Aksi takdirde mükellefçe belirlenecek yöntemin kullanılması sonucunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını söz konusu olacaktır.

## 8. İşlemin Doğasına En Uygun Yöntemin En İyi Transfer Fiyatlandırması Yönteminin ve Karlılık Düzeyi Göstergesinin Seçimi

İlişkili kişi işlemlerinde hangi yöntemin uygulanacağı ise işlemin özelliği, işlemin karşılaştırılabilirliğine ve bağımsız şirketlerin karşılaştırılabilirliğine bağlı olarak değişecektir.

Transfer fiyatlandırması uygulamasına ilişkin en uygun yöntemin seçilmesi aşamasında aşağıdaki kriterleri göz önünde bulundurmalıdır:

- ◆ İlişkili kişiler ve ilişkisiz kişiler arasındaki karşılaştırma düzeyinin yüksekliği,
- ◆ Karşılaştırmaya uygun olarak görülen ilişkisiz kişiye ait verilerin yeterliliği ve
- ◆ İlişkili kişilerin işlemlerini ilişkisiz kişiler ile karşılaştırmada ortaya konan ekonomik tahminlerin tarafların fiili ekonomik durumlarını yansıtması.

İşlemin doğasına en uygun yöntemin seçimi aşağıdaki 4 kriter dikkate alınarak gerçekleştirilecektir:

- ◆ Her bir transfer fiyatlandırması yönteminin kendine özgü güçlü ve zayıf yanları,
- ◆ Özellikle işlev analizi aracılığı ile belirlenecek şekilde kullanılacak yöntemin kontrollü işlemin doğasına uygunluğu,
- ◆ Seçilen yöntem ya da yöntemleri uygulamak için makul ve güvenilir bilgilerin bulunabilirliği (özellikle dış emsaller açısından),
- ◆ Gerekli tüm karşılaştırılabilirlik düzeltmeleri dâhil karşılaştırılabilirliğin derecesi.

Bu açıklamalar dikkate alındığında, ilişkili kişi işlemin doğasına en uygun yöntemin seçimi işlemi aşağıdaki tabloda belirtildiği üzere gerçekleştirilebilir.

Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi ile diğer transfer fiyatlandırması yöntemlerinin güvenilir ve eşit şekilde uygulanabildiği durumlarda	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi</li> </ul>	
<b>Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi kullanılmıyorsa</b>		
İşlemin taraflarından birisi değerli, eşsiz bir gayrimaddi varlık/riske sahip olmaksızın karşılaştırılabilir işlevler (örneğin, imalat, dağıtım, hizmet) yerine getiriyorsa	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tek tarafa uygulanan yöntem</li> <li>• Test edilen tarafın seçimi (satıcı / alıcı)</li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Test edilen taraf satıcı ise (örneğin üretim veya hizmet sağlayan şirket)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• MAY</li> <li>• Maliyet bazlı İDNKM</li> <li>• Varlık bazlı İDNKM</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Eğer MAY ve İDNKMY eşit şekilde uygulanabiliyorsa: MAY</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Test edilen taraf alıcı ise (örneğin, pazarlama/dağıtım yapan şirket)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• YSFY</li> <li>• Satış bazlı İDNKMY</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Eğer YSFY ve İDNKMY eşit şekilde uygulanabiliyorsa: YSFY</li> </ul>
İşlemin taraflarından birisi değerli, eşsiz bir gayrimaddi varlık/riske sahipse	<ul style="list-style-type: none"> <li>• İki tarafa uygulanan yöntem</li> <li>• Kar Bölüşüm Yöntemi</li> </ul>	

Tüm transfer fiyatlandırması yöntemleri dikkate alındığında yöntem bazında "Kârlılık Düzeyi Göstergesinin Seçimi" ise aşağıdaki gibi özetlenebilir.

Yöntem	Karlılık Düzeyi Göstergesi	Formül	Kullanım Yeri
YSFY	Brüt Kar	Brüt Kar/Satışlar	Dağıtıcı
MAY	Brüt Kar	Brüt Kar/SMM	İmalatçı/Hizmet sağlayıcı
İDNKMY	Toplam Maliyet Artı (Toplam maliyetlerin getirisi)	Faaliyet Karı/Toplam Maliyetler (TM=SMM+Faliyet Giderleri)	İmalatçı/Hizmet sağlayıcı
İDNKMY	Faaliyet Karı	Faaliyet Karı/Net Satışlar	Dağıtıcı
İDNKMY	Varlıkların Getirisi (ROA)	Faaliyet Karı/Dönen Varlıklar	İmalatçı/Hizmet sağlayıcı/Dağıtıcı
İDNKMY	Sermaye Karlılığı (ROCE)	Faaliyet Karı/Toplam Varlıklar-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar (Borçlar)	İmalatçı/Hizmet sağlayıcı/Dağıtıcı

Saygılarımızla,

Rehberimizle ilgili daha fazla bilgi için lütfen bizimle iletişime geçiniz.