

ULUSLARARASI MALİ İHTİLAFLARIN ÇÖZÜMÜNDE İDARİ YAKLAŞIMLAR

Elif CENKERİ *

ÖZET

Ulusal ekonomilerin entegrasyonu ve uluslararası işlemlerin artmasıyla, ana işletmeyle yabancı bağlı işletmeler arasında mal, gayri maddi haklar ve hizmete ilişkin olarak sınır ötesi transferlerde uygulanacak fiyatların belirlenmesi konusu gündeme gelmiştir. Ülkeler arasındaki vergi oranları ve tarifelerdeki farklılıklar, çok uluslu işletmelere transfer fiyatlarında manipülasyon yapmak suretiyle kazançlarını ülkeler arasında aktarma imkânı tanıdığından, transfer fiyatlarının doğru bir şekilde belirlenmesi en karmaşık konulardan biri olmaktadır. Bu sebeple, transfer fiyatlaması uluslararası vergi alanının en önemli konularındandır.

Çalışmada, OECD'nin "Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri Açısından Transfer Fiyatlaması Rehberi" bağlamında özellikle transfer fiyatlaması vakalarının çözümünde yararlanılabilecek OECD düzenlemeleri ayrıntılı olarak ele alınmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Çifte vergileme, karşılıklı anlaşma, güvenli sığınak, vergi planlaması, emsallere uygunluk ilkesi, transfer fiyatlamasının belgelendirilmesi.

ABSTRACT

As the integration of national economies and international transactions proceeds, in this context, the establishment of prices for goods, intellectual property, services and know-how between foreign associated enterprises and parent corporations in cross-border transfers arises. Because tax and tariff differentials may lead multinational companies to profit shifting between countries through transfer pricing manipulations, one of the most complicated issues that has arisen is the establishment of appropriate transfer prices. Therefore, transfer pricing is one of the most significant international tax issues nowadays.

In this paper, to find solutions to transfer pricing cases, especially the OECD regulations in terms of "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations" will be analysed in detail.

Key words: Double taxation, the mutual agreement procedure, safe harbour, tax planning, arm's length principle, documentation of transfer pricing.

* İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü

GİRİŞ

Uluslararası transfer fiyatlaması vakalarında, birden fazla devletin vergilendirme yetkisini kullanmak istemesi sebebiyle bir devlet tarafından fiyatın yeniden ayarlanması, başka bir devlet tarafından yapılacak karşı bir ayarlamayı gerektirmektedir. Fakat, diğer devletin karşı ayarlamayı kabul etmemesi halinde, yani kararlaştırılan transfer fiyatlarının onaylamaması durumunda, grup karının ilgili kısmının iki kez vergiye tabi tutulması, diğer bir deyişle çifte vergilendirme¹ gündeme gelecektir². OECD'nin "Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri Açısından Transfer Fiyatlaması Rehberi"³ nin dördüncü bölümünde, transfer fiyatlarında yapılacak ayarlamalar nedeniyle vergi idareleriyle mükellefler arasında ortaya çıkabilecek ihtilafların çözümlenmesi ile ayarlamaların akabinde meydana gelebilecek çifte vergilendirmeye ilişkin yaklaşımlar ele alınmaktadır³. Bu bağlamda, çifte vergilendirmenin uluslararası ticaret ve yatırımların önünde potansiyel bir engel olması sebebiyle, uluslararası uzlaşma yoluyla mümkün olduğunca engellenmesi⁴ gerekliliğine değinilmektedir.

Burada belirtilmesi gereken önemli bir husus, çifte vergilendirmenin vuku bulması halinde, yani işletmenin vergiye tabi gelirinin iki katına çıkmadığı halde iki kere vergilendirildiği bir durumda, vergilemede temel ilke olarak kabul edilen ödeme gücü ilkesinin

ihlalinin gerçekleşeceği⁵.

Çalışmada; transfer fiyatlamasına ilişkin ihtilafların çözümünde idari yaklaşımlar bağlamında; transfer fiyatlamasının hukuk düzeniyle olan bağlantısı, karşılıklı anlaşma usulü, karşı ayarlamalar ve usule ilişkin yaşanan sorunlara değinilmesini takiben, eş zamanlı vergi incelemeleri, güvenli sığınaklar ve de son olarak uluslararası transfer fiyatlarının belgelendirilmesi üzerinde durulacaktır.

I. TRANSFER FİYATLAMASININ HUKUK DÜZENİYLE OLAN BAĞLANTISI

Çok uluslu işletme grubuna bağlı işletme⁶ler arasında uygulanan transfer fiyatlaması vakalarında açık usul kurallarının uygulanması sayesinde vergi mükelleflerinin korunup, vergi gelirlerinin çok sıkı usul kurallarının uygulandığı ülkelere kaymamasının temininin mümkün olması⁷, emsallere uygunluk ilkesinin, ancak bu kurallarının mevcudiyeti halinde "dürüst" bir biçimde tatbik edilebileceği sonucunu doğurmaktadır. Transfer fiyatlamasına yönelik kuralların mükellefler ve diğer devletler açısından adil olması hususunda rehberde inceleme uygulamaları, ispat yükü ve cezalar ele alınmaktadır⁸.

A. İNCELEME UYGULAMALARI

İnceleme uygulamaları, vergi idaresinin yapısı ve sistemi, coğrafi alan, ülkenin nüfusu, ulusal-uluslararası ticaretin düzeyi, kültürel ve tarihsel bazı etkenler sebebiyle ülkeler arasında farklılık göstermektedir⁹.

Transfer fiyatlaması vakalarının olgu yoğun niteliğinin yanı sıra, sektörlerin, finansal ya da endüstriyel bilgilerin analizinin karmaşık ve zor olmasından

¹Çifte vergilendirme kavramı; Almanca'da "Doppelbesteuerung", İngilizce'de "double taxation" terimleriyle ifade edilmektedir. Her iki tanımda da dikkati çeken ikilik unsurudur. Bkz. M. Yıldırım Yüce, "Çifte Vergilendirme Sorunu ve Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Yolları", *Vergi Sorunları*, Sayı:6, Kasım- Aralık 1991, s. 57.

Bu bağlamda, Türkçe'de kullanılan "mükerrer vergilendirme" kavramını irdelersek; bahse konu kavram birden fazla vergilendirmeyi kapsadığından çifte vergilendirmeden farklılık sunmaktadır. Bkz. Selahattin Tuncer, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye", *Vergi Dünyası*, Sayı: 311, Temmuz 2007, s. 5.

Mükerrer vergilendirme, İngilizce literatürde "multiple taxation" olarak kullanılmaktadır. Bkz. İbrahim Nihat Bayar, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Eylül, 2006, s. 5; Adnan Tezel, *Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması*, Türkiye Sanayi ve İşadamları Derneği Yayını, Yayın No: TÜSİAD-T/89.3.126, İstanbul, Haziran 1989, s. 3.

²OECD, *Verrechnungspreisgrundsätze für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen*, 2. erweiterte Auflage, Verlag Otto Schmidt, Köln, 2000, s. 86.

³Mehmet Aktaş, *Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulama Olanakları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Şubat 2004, s. 128.

⁴OECD, *a.g.e.*, s. 10, 85. (4.2.).

⁵Helmut Becker, Heinz-Klaus Kroppen, *Handbuch internationale Verrechnungspreise*, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 2001, s. 2.

⁶Bahse konu maddede geçen bağlı işletme kavramı, OECD Vergi Anlaşma Modeli'nin 9. maddesinin 1/a ve 1/b fıkralarında düzenlenmektedir. İlgili fıkralar uyarınca; "iki işletme, bu işletmelerden birinin, doğrudan veya dolaylı olarak diğerinin yönetimine, kontrolüne veya sermayesine katılması veya aynı kişilerin, doğrudan veya dolaylı olarak bu iki işletmenin yönetimine, kontrolüne veya sermayesine katılması halinde bağlı işletme sayılır". Billur Yaltı Soydan, "Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 91, Nisan 1996, s. 109.

⁷Billur Yaltı Soydan, *a.g.e.*, s. 118.

⁸OECD, *a.g.e.*, ss. 86-87. (4.4., 4.5.).

⁹*A.e.*, s. 87. (4.6.).

ötürü transfer fiyatlandırmasına ilişkin yapılacak denetim, normal denetimlere nazaran daha fazla zaman almaktadır ve farklı kurallar izlemektedir. Açıklanan sebeplerle, pek çok vergi idaresi bünyesinde transfer fiyatlaması konusunda uzmanlığa sahip denetim elemanları istihdam etmektedir. Ancak, bir transfer fiyatlaması vakasında yorumlanacak olguların belirtilen karmaşık niteliği, iyi niyet sahibi bir vergi mükellefinin veya denetimi gerçekleştiren denetim elemanının bile olgulardan hatalı sonuçlara varmasına sebep olabilmektedir. Bu durumu engellemek için vergi denetmenleri analizlerinde, mükellefin transfer fiyatlarını saptarken seçtiği yöntemle dayanmalı ve mükelleflerin ticari değerlendirmelerini de dikkate almalıdır¹⁰. Diğer bir ifadeyle, denetim memurları ilke olarak mükellefin transfer fiyatlarını belirlerken kullandığı yöntemden yola çıkmalıdır¹¹.

B. İSPAT YÜKÜ

Üye ülkelerde, vergilendirme alanında ispat yükünü düzenleyen kurallar farklılık arz etmektedir. Birçok ülkede, vergi idareleri¹² iddialarını ispat etmekle yükümlü iken; bazı ülkelerde vergi mükellefinin kusurunun bulunduğu, diğer bir anlatımla, iyi niyetli hareket etmediği, bilgi vermede idareyle işbirliği gerçekleştirmediği veya talep edilen belgeleri ibraz etmediği ya da gerçeği yansıtmayan nitelikte hatalı beyannameler düzenlediği hallerde ispat yükü mükellefe¹³ geçmektedir. Belirtilen durumlarda, mükellef iddiasını ispat edemez ise vergi idareleri mükelleflerin gelirlerine ilişkin tahminler yapabilir¹⁴.

İspat yükü konusunda mükellef ve idarenin tu-

tumlarındaki etkilerin analizi gerekmektedir. Örneğin, ispat yükünün ulusal bir yasaya uyarınca vergi idaresine ait olduğu bir ülkede, vergi mükellefinin işlemlerinde uyguladığı transfer fiyatlamasının doğruluğunu ispatlamaya ilişkin bir hukuksal yükümlülüğü, vergi idaresince ilgili fiyatların emsallere uygun¹⁵ şekilde belirlenmediği belirtilmedikçe bulunmamaktadır. Bu gibi ülkelerde, idareler mükellefleri sadece denetim yapımlarına olanak sunacak belge ve kayıtları ibraz etme hususunda zorlayabilir. Diğer taraftan, ispat yükünün vergi mükellefine ait olduğu ülkelerde ise vergi idaresi hukuki dayanağı olmaksızın matrah takdir edemez ve konu dava aşamasına geldiği zaman mükellefe ait olan ispat yükü karşı tarafa geçer. Başka bir anlatımla, vergi mükellefi mahkemeye transfer fiyatlamasının emsallere uygun olduğunu öne sürmek için açıklama ve deliller sunduğunda, ispat yükü yasal veya de facto olarak mükelleften vergi idaresine geçmektedir. Bu şartlar altında, vergi idaresi mükellefin transfer fiyatlamasının neden emsallere uygun olmadığını ve takdir edilen matrahın doğruluğunu kanıtlamalıdır¹⁶.

Kısaca, mükellefler ve idare transfer fiyatlaması konusunda ispat yükünü kötüye kullanmamalıdır. Bu doğrultuda, her iki taraf ispat yükü hangi tarafa düşerse düşsün, tespit ettikleri transfer fiyatlamalarının emsallere uygunluğunu göstermede hazırlıklı olmalıdır¹⁷.

C. CEZALAR

Cezalar, genel olarak, gerekli bilgileri temin etme veya beyanname düzenlemeye ilişkin usul kurallarının veya vergi yükümlülüğüne ilişkin maddi kuralların ihlalini engellemeyi amaçlamaktadır¹⁸. Bu konuda,

¹⁰A.e., ss. 87-88. (4.7., 4.9.).

¹¹Christian Ludwig, "Neue OECD Entwicklung auf dem Gebiet der Verrechnungspreise", *Steuer und Wirtschaft Internationale*, 1996, s. 169; Rolf Schreiber, "Vergleich der (endgültigen) Verrechnungspreisrichtlinien (Deutschland- OECD-USA)", *Internationales Steuerrecht*, 4. Jahrgang, Heft 11, 1995, s. 6.

¹²Vergisel birçok konuda ispat yükünün vergi idaresine düştüğü ülkelere örnek olarak; Danimarka, Fransa, Avusturya, İsveç, İsviçre gösterilebilir

¹³Avustralya, İspanya, Kanada, Amerika Birleşik Devletleri'nde birçok konuda ispat yükü mükelleflere aittir.

¹⁴OECD, *a.g.e.*, s. 88. (4.11.); Alexander Vögele, Thomas Borstell, Gerhard Engler, *Handbuch der*

Verrechnungspreise, 2. vollständig neubearbeitete Auflage, Verlag C. H. Beck, München, 2004, ss. 154-155; Matthias Werra, "Der 1995-OECD-Bericht zu den Verrechnungspreisen (Teil 2)", *Internationales Steuerrecht*, 4. Jahrgang, Heft 11, 1995, s. 512.

¹⁵OECD Vergi Anlaşması Modeli'nin 9. maddesinin 1. fıkrasında hüküm altına alınan emsallere uygunluk ilkesi uluslararası bir transfer fiyatlandırması standarttır. Bkz. Karner Lahodny, 'v.d.', *Die neuen Verrechnungspreisrichtlinien der OECD*, Linde Verlag, Wien, 1996, s. 63.

İlgili maddeye göre; bağlı iki işletme arasında ticari ve mali ilişkilerde kararlaştırılan veya oluşturulan koşulların, bağımsız işletmeler arasında oluşması gereken koşullardan farklılaştığı durumlarda elde edilmesi gereken fakat bu koşullar nedeniyle elde edilemeyen karlar ilgili işletmenin karna eklenir ve vergilendirilir. Bkz. OECD, *a.g.e.*, ss. 21, 22-23. (1.1.,1.6.); Carmine Rotondaro, "Der Begriff der 'verbundenen' Unternehmen; ein Problem der Abkommensinterpretation", *Internationales Steuerrecht*, 10. Jahrgang, Heft 24, 2001, s. 762.

¹⁶OECD, *a.g.e.*, ss. 88-89. (4.12., 4.13.).

¹⁷OECD, *a.g.e.*, ss. 89-90. (4.16.).

¹⁸Billur Yaltı Soydan, *a.g.e.*, s. 121.

OECD Mali İşler Komitesi, idari vergi cezalarının ana amacının yasalara uygunluğu temin etmek olduğu görüşünü taşımaktadır¹⁹.

Ülkeler, vergisel alanda farklı idari veya cezai nitelikte müeyyideler kapsayan ceza sistemleri uygulamaktadır. OECD'ye üye ülkelerde, parasal müeyyideler içeren idari müeyyideler daha yaygın olmakla beraber, bunların hiçbirisinde cezai müeyyideler hukuka uygunluğunun temininin temel aracı değildir. Cezai müeyyideler, bazı vergi kaçakçılığı suçlarında uygulanmaktadır ve burada suçu iddia eden taraf, diğer bir anlatımla, vergi idaresi çok ağır ispat yükü taşımaktadır. Kusursuz sorumluluğa bağlı olarak cezalandırmanın yapıldığı²⁰ bir kaç ülkede ise, idari para cezaları genelde ihmale veya kasta bağlı olarak uygulanmaktadır²¹.

Uluslararası transfer fiyatlaması konusunda, bir devlette ağır bir ceza sisteminin uygulanması, mükellefin vergilendirilebilir gelirini, OECD Vergi Anlaşması Modeli'nin 9. maddesini ihlal etmek suretiyle diğer devlete kaydırmasına yol açacağından, müeyyide sistemi burada yasalara uygunluğu temin etme konusunda başarısız kalarak amacı tersine, yasalara aykırılığa sebebiyet verecektir²².

Ceza sisteminin adil nitelik taşıması için hukuka aykırılık ile ceza arasında bir oranlık bulunması gerektiği hususu, OECD'ye üye ülkelerce kabul edilmiştir. Bu durum ise bir cezanın ağırlığının uygulanma şartları ile dengelenmesini ifade etmektedir. Diğer bir anlatımla, ceza ağırlaştıkça buna ilişkin uygulama şartları sınırlandırılacaktır. Ayrıca, OECD üyesi ülkeler, ihmal ya da vergi kaçırmanın, kastından ziyade iyi niyetli bir hata olarak değerlendirilebileceği kusursuz sorumluluğa dayanan ve sadece vergi zıyama bağlı olarak uygulanan bir cezanın, aşırı ağır nitelikte bir müeyyide olacağı²³, işlemlerini emsallere uygun düzenleme konusunda iyi niyetli²⁴ vergi mükelleflerine yük-

sek miktarda cezalar uygulamanın adil olmayacağı noktalarında aynı fikirdedir. Bilhassa, vergi mükellefine sahip olmadığı bir bilgiyi dikkate almadığı ya da sahip olmadığı bir bilgiyi gerektirecek nitelikte bir transfer fiyatlaması yöntemini uygulamamasından ötürü ceza uygulanmasının adil olmayacağı rehberde belirtilmektedir²⁵.

II. KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ VE KARŞI AYARLAMALAR

Karşılıklı anlaşma usulü²⁶, vergi idarelerinin çifte vergilendirme anlaşmalarının uygulanmasından doğan ihtilafları çözüme kavuşturmak için uyguladıkları bir yöntemdir²⁷. Diğer bir deyişle, transfer fiyatlaması ayarlamalarının çifte vergilendirmeye sebep olduğu hallerde OECD Vergi Anlaşması Modeli'nin 25. maddesinde²⁸ açıklanarak hüküm altına alınan bu usul uygulanabilir²⁹. OECD Vergi Anlaşması Model Şerhi; 25. maddenin, yetkili otoritelerce 9. maddenin 1. ve 2. fıkralarına uygun biçimde yapılan transfer fiyatlaması ayarlamalarının yol açtığı ekonomik ve hukuksal çifte vergilendirmenin çözümünde kullanılabileceğini açıkça belirtmektedir³⁰.

Vergi mükellefi, karşılıklı anlaşma sürecini, mükellefi olduğu devletin yetkili makamlarına talepte bulunmak üzere başlatabilmektedir³¹. Bahse konu usul, yetkili vergi idarelerinden anlaşmaya varmak için gayret içerisinde olmalarını beklerken, bunları ihtilafları çözüme hususunda zorlamamaktadır. İdarelerin, iç hukuklarında yaşanan ihtilaflar veya iç hukuktan kaynaklanan sınırlandırmalar sebebiyle, anlaşmaya varamamasının söz konusu olduğu durumlarda uluslararası tahkime gidilme olanağı bulunsa da, bu usulün yeni ve OECD'ye üye bütün ülkelerce kabul edilmemiş olması

¹⁹OECD, **a.g.e.**, s. 90. (4.18.); Robert T. Cole, James E. Croker, Corette Cole, "Draft OECD Transfer Pricing Guidelines on Administrative Approaches to avoiding and resolving Transfer Pricing Disputes and Documentation", **Intertax**, Heft 6-7, 1995, s. 306.

²⁰Matthias Werra, "Der 1995- OECD- Bericht zu den Verrechnungspreisen (Teil 2)", s. 514.

²¹OECD, **a.g.e.**, s. 91. (4.20.,4.23.).

²²**A.e.**, s. 92. (4.26.); Christian Ludwig, **a.g.e.** s. 167.

²³Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s. 122.

²⁴Robert T. Cole, James E. Croker, Corette Cole, **a.g.e.**, s. 306.

²⁵OECD, **a.g.e.**, ss. 92-93. (4.27.,4.28.); Matthias Werra, "Der 1995- OECD-Bericht zu den Verrechnungspreisen (Teil 2)", s. 514.

²⁶İlgili terim için uluslararası yayınlarda bkz. "**the mutual agreement procedure**", "**Das Ver- staendigungsverfahren**".

²⁷Helmut Krabbe, "Seminar C:Verstaendigungsverfahren", **Internationales Steuerrecht**, 11. Jahrgang, Heft 16, 2002, s. 548.

²⁸İlgili maddede verilen tanıma göre; karşılıklı anlaşma usulü, yetkili vergi idarelerini vergi ihtilaflarını çözüme konusunda uyguladıkları bir usuldür. Bkz. Chris Adam, Richard Coombes, **Global Transfer Pricing: Principles and Practice**, Selwood Printing Ltd., Burgess Hill, West Sussex, 2003, s. 97.

²⁹Stephan Eilers, Hans-Gerd Wienands, "Advance Pricing Agreements", **Internationales Steuerrecht**, 4. Jahrgang, Heft 7, 1995, s. 313.

³⁰OECD, **a.g.e.**, s. 93. (4.29.,4.30.).

³¹Chris Adam, Richard Coombes, **a.g.e.**, s. 98.

karışıklıklara sebebiyet verebilir³².

Vergi idarelerinin zaman zaman çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırılabilmek için OECD Vergi Anlaşması Modeli'nin 9. maddesinin 2. fıkrasında hüküm altına alınan karşı ayarlamalara gitmeleri gerekmektedir. Bir vergi idaresinin, farklı bir devlette bulunan bağlı bir işletmenin de taraf olduğu işlemlerde, birinci işletmenin vergilendirilebilir karını yükselttiği hallerde, ancak ikinci devletin bağlı işletmenin vergi yükümlülüğünün azaltılmasına yönelik yapacağı bir karşı ayarlama ile karın, devletler arasında dağılımı tutarlı hale gelir ve çifte vergilendirme bu şekilde azaltılabilir ya da kaldırılabilir³³.

Vergi Anlaşması Modeli'nin ilgili fıkrasına göre; karşı ayarlama, akit devlette iki yöntemle yapılabilir: OECD üyesi ülkelere de uygulanan, birinci yöntemde bağlı işletmenin vergiye tabi karı, gözden geçirilmiş uygun fiyat, diğer bir deyişle, emsallere uygun fiyat uygulamak suretiyle yeniden hesaplanır. İkinci yöntemde ise; bağlı işletme tarafından ilk ayarlamayı gerçekleştiren ülkede ödenen ek vergi, gözden geçirilmiş transfer fiyatları sebebiyle karşı ayarlamayı gerçekleştirecek devletteki vergiye mahsup edilir. Ayrıca, karşı ayarlama yapılırken işlemin gerçekleştiği yıl ya da ilk ayarlamının yapıldığı yılın vergisel açıdan dikkate alınması söz konusu olabilmektedir.

Kontrol altındaki işlemin gerçekleştiği yılın dikkate alınarak ayarlama yapılmasının, gelir ve giderin gerçeğe daha uygun olarak tespitini temin edeceğinden ve işlemin emsallere uygun biçimde gerçekleşmesi halinde oluşacak ekonomik durumu yansıtmasından ötürü daha uygun olacağı rehberde de net bir şekilde belirtilmektedir³⁴. Fakat, ayarlamının gerçekleştiği yıl ile vergi mükellefi tarafından kabul edildiği veya bir mahkeme kararına bağlandığı yıl arasında uzun bir zaman diliminin bulunması durumunda, vergi idaresi karşı ayarlamaları ilk ayarlamının kabulü veya karara bağlanma tarihlerinden birini seçerek bu tarihte gerçekleştirebilir. Ancak, bu yaklaşımın uygulanması bu kurala

dayanan bir ulusal yasayı gerektirmektedir³⁵.

İlgili fıkra, ikinci bir ülkede vergi idaresinin karşı ayarlama yapmasını, ilk ayarlamayı miktar ve ilke açısından uygun bulmasına bağlamaktadır. Buradan da anlaşılacağı üzere, karşı ayarlama yapma zorunluluğu bulunmamaktadır³⁶. Ülkelerin mali egemenliğini koruması bakımından karşı ayarlamının zorunlu bir nitelik taşımaması, diğer bir ifadeyle başka ülke tarafından gerçekleştirilen ayarlamının sonuçlarını kabul etmeye diğer bir ülkenin vergi idaresinin zorlanmaması gerekmektedir³⁷.

III. USULE İLİŞKİN SORUNLAR

Usule ilişkin sorunlar, genel olarak; süre sınırlamaları, karşılıklı anlaşma görüşmesinin süresi, vergi mükellefinin katılımı, uygulanacak kuralların yayınlanmaması ile eksik vergi ya da buna bağlı faizlerin tahsilinden kaynaklanmaktadır.

A. SÜRE SINIRLAMALARI

Vergi Anlaşması Modeli'nde, süre sınırlaması belirtilmemiş olsa da anlaşmada ya da ulusal hukukta öngörülen sürelerin sona ermesi halinde karşı ayarlamalar yapılamaz. Kimi ülkeler, çifte vergilendirmeyi engelleme amaçlı olarak konuyu süreye bağlamayan bir yaklaşım tercih ederken; bazı ülkeler ise süre açısından sonu açık olan bir yaklaşımı idari amaçlarla uygun görmeyerek mükellefler ve idareler için belirlilik sağlamak açısından süre sınırlamasına gidilmesini uygun bulmaktadır.

Burada belirtilmesi gereken nokta, transfer fiyatlaması vakalarında zamanaşımı süresi dolduğu zaman ülkelerin hukuksal açıdan karşı ayarlama yapma olanaklarını kaybetmeleridir. Ayrıca, Vergi Anlaşması Modeli'nin 25. maddesinin 2. fıkrası; karşılıklı anlaşmaların akit devletlerin iç hukuklarındaki süre sınırlamalarının dikkate alınmaksızın uygulanması gerektiğini hükme bağlamaktadır. Rehberde, ülkeler ulusal hukukta düzenlenen süre sınırlamalarını uzatmaları hususunda teşvik edilmektedir³⁸.

³²OECD, a.g.e., s. 93. (4.31.).

³³A.e., s. 94. (4.32.).

³⁴Christian Ludwig, a.g.e. s. 168.

³⁵OECD, a.g.e., ss.94, 95. (4.34., 4.36.).

³⁶Robert T. Cole, James E. Croker, Corette Cole, a.g.e., s. 306.

³⁷OECD, a.g.e., s. 95. (4.35.).

³⁸A.e., ss. 97-98. (4.43., 4.44., 4.45., 4.46.).

B. KARŞILIKLI ANLAŞMA GÖRÜŞMELERİNİN SÜRESİ

Transfer fiyatlaması konusunun karmaşık niteliği vergi idarelerinin ilgili konuda kısa bir sürede sonuca ulaşmasını zorlaştırdığından, bazı ülkelerdeki yetkili makamlar bu konuda yetki devrine giderek denetlenen olaya ilişkin memurlardan ortak bir rapor hazırlamalarını talep etmektedir. Hazırlanan raporda değerlendirilmeye ilişkin problemler, karara varmayı temin edecek bir dizi olgu ve koşullar ortaya konulup, idarelerin anlaşmaya varamadıkları sorunlar belirlendikten sonra uygun fiyat için karara varabilecek alt ve üst sınırlar tespit edilmektedir³⁹. Rehberde de bu konuda, idarelerin sorumluluklarını ve ödevlerini, deneyim sahibi olan alt derece memurlara taşımaları önerilmektedir⁴⁰.

C. VERGİ MÜKELLEFİNİN KATILIMI

Karşılıklı anlaşma usulü bir dava usulü değildir. Bazı olaylarda vergi mükellefinin olaya ilişkin bilgi vermesi yararlı olabileceken, mükelleflerin usule katılabilmeleri yetkili makamların takdirine dayanmaktadır. Usule ilişkin olarak en fazla eleştirilen nokta da budur⁴¹. OECD Vergi Anlaşması Modeli'nin 25. maddesinin 1. fıkrası mükelleflere karşılıklı anlaşma usulünü başlatmak üzere talepte bulunma hakkı sunarken mükelleflerin usul sürecine katılmasına ilişkin spesifik bir katılım hakkı tanınmamaktadır⁴².

Uygulamada ise mükellefler sürece katılmamaktadır⁴³. Oysa ki, mükelleflere usulde yer alma, diğer bir deyişle her iki yetkili makama olayını sunma ve bunlar önünde kendilerini temsil edebilme hakkı tanınmalıdır⁴⁴. Ayrıca, mükellefler mümkün olduğu kadar sürece entegre edilerek görüşmelerin gelişimine ilişkin bilgilendirilmelidir⁴⁵.

D. UYGULANABİLECEK KURALLARIN YAYINLANMASI

Yetkili otoriteler usule ilişkin ulusal kural ve

usuller geliştirip bunları yayınlamak suretiyle mükelleflerin usulü daha iyi anlamalarına yardımcı olmalıdır⁴⁶. İlgili kural ve usullerin yayımlanmasıyla, mükellefin diğer ülkelerin yetkili makamlarıyla tartışma başlatmak amaçlı olarak sorunu kendi ülkesine ne şekilde sunacağı, başvuruda bulunulacak resmi merciinin neresi olduğu ve makamlara konunun aydınlatılması için sunması gereken bilgilerin niteliği gibi bazı konular açıklığa kavuşturulabilir⁴⁷.

E. EKSİK VERGİ VE BUNA BAĞLI FAİZLERİN TAHSİLİNDEN KAYNAKLANAN SORUNLAR

Transfer fiyatlaması olaylarında geçen sürelerin uzunluğu sebebiyle eksik vergiler için öngörülen faizler veya karşı ayarlama diğer ülkede fazla ödenen vergi için öngörülen faizler kimi zaman vergi miktarına eşit veya daha fazla olabilmektedir. Ayrıca, karşılıklı ayarlamalar eksik vergilerin tahsili ve bu eksik ya da fazla ödenmiş vergilere faiz tahakkuk ettirilmesinden kaynaklanacak sorunlarla daha fazla karmaşıklaşabilir. Bu durum, çok uluslu bir işletme grubunun sorunlar çözülünceye kadar aynı vergiyi iki defa ödemesine yol açabilmektedir. Belirtilen sebeplerden dolayı, karşılıklı anlaşma sürecinde tahsilin ertelenmesi usulüne ilişkin düzenlemelere sahip olmayan ülkeler, bu tip düzenlemeler yapmaya teşvik edilmektedir⁴⁸.

F. İKİNCİL AYARLAMALAR

Usule ilişkin sorunlar arasında ikincil ayarlamaların sebep olduğu problemler üzerinde de durulmaktadır⁴⁹. Bunlar, diğer ülkede ikincil ayarlamalardan kaynaklanan ek vergi yükümlülüğü için bir karşı mahsup işlemi ya da başka bir önlemin sunulmadığı durumlarda, çifte vergilendirmeye sebep olabilir. Ayrıca, ikincil ayarlamaların temettü karinesine dayandığı bir durumda diğer ülke ödemeyi temettü biçiminde değerlendirmeye ise tevkif edilmiş vergiler mahsup edilmeyecektir⁵⁰.

Vergi Anlaşması Model Şerhi'nde, 9. maddenin ikincil ayarlamalardan bahsetmediği, başka bir ifadeyle

³⁹A.e., ss. 99-101. (4.52.,4.55.).

⁴⁰Christian Ludwig, a.g.e. s. 168.

⁴¹Helmut Krabbe, "Seminar C:Verstaendigungsverfahren", s. 550.

⁴²Matthias Werra, "Der 1995- OECD- Bericht zu den Verrechnungspreisen (Teil 2)", ss. 514-515.

⁴³Stephan Eilers, Hans-Gerd Wienands, a.g.e., s. 31; Chris Adam, Richard Coombes, a.g.e., s. 99.

⁴⁴Christian Ludwig, a.g.e. s. 168.

⁴⁵OECD, a.g.e., s.101. (4.56., 4.57., 4.58.,4.60.).

⁴⁶Alexander Vögele, Thomas Borstell, Gerhard Engler, a.g.e., s. 156.

⁴⁷OECD, a.g.e., s. 102. (4.61., 4.62.).

⁴⁸A.e., ss. 102-103. (4.64., 4.65.).

⁴⁹Terry Symons, John Sheer, Hazel Thomas, "Commentary on OECD Transfer Pricing Guidelines", *Tax Planning International Review*, Volume 22, Number 11, November 1995, s. 8.

⁵⁰Billur Yaltı Soydan, a.g.e., s. 127.

bu konuda vergi idarelerine yasak getirilmediği belirtilmektedir. Uygulamada ise birçok ülkede pratik sebeplerle ya da ulusal düzenlemelerinin izin vermemesinden ötürü ikincil ayarlamalara gidilememektedir. Bu konuda OECD Mali İşler Komitesi çalışmalarını sürdürmektedir⁵¹.

IV. EŞ ZAMANLI VERGİ İNCELEMELERİ

Eş zamanlı vergi incelemesi⁵²; iki veya daha fazla ülkenin vergi incelemelerinde karşılıklı işbirliğine dayanan⁵³, hızlı ve etkili bilgi değişiminin söz konusu olduğu bir yardımlaşma şekli olmakla beraber, bilhassa üçüncü ülke bilgilerinin vergi incelemesinde önemli bir dayanak olduğu hallerde yararlı olabilmektedir. OECD Eş Zamanlı Vergi İncelemeleri Model Anlaşma'sının 26. maddesinin A kısmında yapılan düzenlemeye göre; iki veya daha fazla tarafın, eş zamanlı ve bağımsız bir biçimde kendi ülkelerindeki vergi mükellefleri/mükelleflerinin ortak veya ilişkili bir çıkarının bulunduğu vergisel ilişkileri, ele geçirdikleri herhangi bir bilginin değişimi amacıyla incelemeleri için gerçekleştirilen bir düzenlemedir. Açıklanan yöntem, OECD Vergi Anlaşması Model'inin 26. maddesinde düzenlenen bilgi değişimi kapsamında⁵⁴ olmakla beraber, akit devletlerin yetkili makamlarının arasında anlaşmanın veya anlaşma kapsamındaki vergileri düzenleyen ulusal yasaların uygulanmasını temin etmek için işbirliğini şart koşmaktadır⁵⁵.

Bir devletin vergi idareleri tarafından vergi incelemeleri esnasında elde edilen bilgiler ulusal mevzuata göre gizli bilgi kabul edilir. Bu bilgiler, sadece belli vergisel amaçlara yönelik olarak belirli kişilere veya bir vergi anlaşmasında ya da ortak yardımlaşma anlaşmasında taraf konumundaki yetkili kişilere bildirilebilir⁵⁶. OECD eş zamanlı vergi incelemelerinin yaygınlaşmasını emsallere uygunluk ilkesine riayeti temin etmesi ve

çifte vergilendirmeyi önlenmesi açısından teşvik etmektedir⁵⁷. Burada önemli olan nokta, incelemeler neticesinde mükelleflerin fiyatlarında ayarlamaya giden vergi idarelerinin, gerçekleştirdikleri ayarlamalarla çok uluslu işletme grubu açısından çifte vergilendirmeyi engellemeyi garanti etmelerinin gerekmesidir⁵⁸.

Topluca denilebilir ki; eş zamanlı vergi incelemeleri özellikle mükellefin idarelerle işbirliği içerisinde olmadığı veya gerekli belgeleri kullanıma sunmadığı hallerde⁵⁹ bağlı işletmelerin vergisel yükümlülüklerinin doğru bir biçimde tespitinde yararlı bir araç olabilmektedir.

V. GÜVENLİ SİĞINAKLAR

Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasındaki zorluklar mükelleflerin, transfer fiyatlarının vergi idarelerince otomatik biçimde kabul edilmesini temin edecek bir dizi basit kuralları izlemesiyle kısmen de olsa bertaraf edilebilir. Bu provizyonlar güvenli sığınak⁶⁰, güvenli liman ya da vergi cenneti⁶¹ olarak isimlendirilmektedir⁶². Güvenli sığınaklar, mükelleflerin kontrol altında gerçekleştirdikleri işlemlerde emsallere uygunluk ilkesine uyma koşullarını basitleştirilir, diğer bir anlatımla mükelleflerden sadece transfer fiyatlarını tespit ederken basit bir yöntemi uygulamaları veya kontrol altındaki işlemlerine yönelik belirli bilgileri belgelemeleri talep edilir. Bu tip uygulamalar mükelleflerin koşullarına bağlı olarak ya üst limitler uygulanması suretiyle belirli işlemlerin transfer fiyatlaması kurallarının uygulama safhasının kapsamından çıkarılmasını ya da kar ve fiyatların önceden belirlenen ara-

⁵⁷Robert T. Cole, James E. Croker, Corette Cole, **a.g.e.**, s. 308.

⁵⁸Terry Symons, John Sheer, Hazel Thomas, **a.g.e.**, s. 8.

⁵⁹OECD, **a.g.e.**, s. 109. (4.86.).

⁶⁰Bahse konu rehberde, güvenli sığınaklar "safe harbours" olarak geçmektedir.

⁶¹İngilizce literatürde kullanılan "tax haven" kavramı Türk mali literatüründe "vergi cenneti" olarak geçse de "haven" kelimesi "liman, sığınak, barınak" anlamı taşımaktadır. Vergi ödemeye ya da daha az vergi ödeme gibi bazı avantajlar sunmak suretiyle yabancı yatırımları, diğer bir ifadeyle yabancı kişi ve işletmeleri kendi ülkelerinde yatırım yapmaya teşvik eden ülkeler, vergi cenneti olarak kabul edilmektedir. OECD tarafından 1998 yılında yapılan tanıma göre; vergi cennetleri; yabancı yatırımlara idari kolaylıkların yanında, düşük oranda ya da hiç verginin olmadığı nitelikte bir ortam sağlayan ve bankaların gizliliği sebebiyle de uluslararası bilgi değişiminin bulunmadığı ülkelerdir. Bkz. Selahattin Tuncer, "Vergileme ile İlgili Yeni Deyim ve Kavramlar", **Vergi Dünyası**, Sayı: 304, Aralık 2006, s. 6.

⁶²Mehmet Aktaş, **a.g.e.**, s. 137.

⁵¹OECD, **a.g.e.**, ss. 103, 104, 105, 107. (4.67., 4.69., 4.70., 4.77.).

⁵²Kavram, Almanca kaynaklarda "**Simultanbetriebsprüfung**" olarak adlandırılmaktadır.

⁵³Karner Lahodny, 'v.d.', **a.g.e.**, s. 151.

⁵⁴Matthias Werra, "**Der 1995- OECD- Bericht zu den Verrechnungspreisen (Teil 2)**", s.515.

⁵⁵OECD, **a.g.e.**, ss. 107, 108. (4.78., 4.79., 4.81.); Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s. 127-128.

⁵⁶OECD,**a.g.e.**, s. 108. (4.83.).

lıkta tahakkuk etmesi şeklinde uygulanacak kuralların basitleştirilmesi olanaklarını mükelleflere sunabilmektedir⁶³.

Emsallere uygunluk ilkesi, elde edilmesi ve/veya değerlendirilmesi zor nitelikteki bilgilerin teminini ve analizini gerektirdiğinden kimi zaman işletmenin büyüklüğü ya da kontrol altındaki işlemlerin düzeyi ilkenin uygulanmasında zorluklara sebebiyet verebilir. Güvenli sığınaklarda mükellefler belirli yükümlülüklerden muaf tutularak uyumları kolaylaştırıldığından, diğer bir ifadeyle geniş oranda bir esnekliğe sahip olduklarından, kullanacakları zaman ve kaynaktan tasarruf etmektedir. Ayrıca, buralarda mükelleflerce tespit edilecek transfer fiyatlaması büyük bir olasılıkla denetime tabi tutulmaksızın idarelerce kabul edilir. Diğer bir deyişle, vergi idareleri fiyatların belirledikleri sınırlar dahilinde olması halinde bunları denetlemeksizin kabul edebilir. Buralarda vergi idareleri transfer fiyatlamasına ilişkin denetimlerin minimum düzeyde olması sebebiyle kaynaklarını diğer işlemler ve mükelleflerin denetimine tahsis edebilme olanağına sahiptirler⁶⁴.

Sığınaklar işletmelerin fiyatlama politikalarını etkileyebildiklerinden bir ülkede güvenli sığınak uygulamasının söz konusu olması o ülkedeki ve bağlı işletmelerin faaliyet gösterdikleri diğer ülkelerdeki vergileri de etkileyebilmektedir⁶⁵. Bu sebeple, sığınaklara ilişkin en önemli endişe duyulan konu bunların uluslararası yarattıkları etkilerdir. Birden fazla ülkede güvenli sığınak uygulamasının olduğu ve her bir devletin farklı yaklaşım ve yöntemleri kabul ettiği bir durumda ise çifte vergilendirmeye engel olunamaz⁶⁶.

Güvenli sığınaklar işletmelere yapay düzenlemelerle transfer fiyatlarını ayarlayarak vergilendirilebilir karlarını başka devletlere transfer etme⁶⁷, diğer bir ifadeyle vergi planlaması⁶⁸ olanakları sunmaktadır.

Başka bir anlatımla, buralarda fiyatlar ve karların emsallere uygunluk ilkesi ile uyum içerisinde olmaması uluslararası gelirin vergi dışı kalmasına ve vergilendirilebilir gelirlerin düşük vergi oranlı ülkelere veya vergi cennetlerine kaymasına izin vermektedir. Bu durumda, güvenli sığınak uygulamasına giden ülkelerde beyan edilen vergilendirilebilir gelir artmakta iken; yabancı bağlı işletmelerin faaliyet gösterdikleri ülkelerde ise beyan edilecek kar ve vergilendirilebilir gelir azalacaktır. Bu uygulamalardan zarar gören vergi idarelerinin, güvenli sığınaklardaki mükellefler tarafından oluşturulan transfer fiyatlarını emsallere uygun bulmamaları halinde ise mükellefler çifte vergilendirmeye karşı karşıya kalacaklardır⁶⁹.

Transfer fiyatlaması alanında güvenli sığınak uygulamasının söz konusu olması iki farklı kurallar grubu yaratılmasına yol açarak buradaki mükellefler ile ilgili mükelleflere benzer ve muhtemelen bunlara rakip olan mükelleflerin vergisel konularda farklı muameleye tabi tutulmalarına sebep olmaktadır. İlk grup vergi mükellefinin emsallere uygunluk ilkesini içeren yasalara uyma yükümlülüklerinden kurtulmaları; diğer mükelleflerinin ise faaliyetlerini emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde gerçekleştirmeye zorunlu kılınmaları, ayrımcı nitelikte bir vergi uygulamasıdır ve rekabeti olumsuz bir biçimde etkilemektedir⁷⁰.

VI. TRANSFER FİYATLARININ BELGELENMESİ

Belirtildiği üzere, ispat yükünün vergi idarelerinde olduğu ülkelerde idareler aksini iddia etmedikçe mükelleflerin belirlemiş oldukları transfer fiyatlarının emsallere uygunluğunu ispat yükümlülüğü bulunmamaktadır. Ancak, yetersiz bilgiler dahilinde idarelerin doğru olarak denetim yapmaları mümkün olmayacağından vergi idareleri mükelleflerden denetim yapmaları için gerekli olacak belge ve kayıtları ibraz etmelerini talep edebilir. Mükellefin idarenin talebini yerine getirmeyerek transfer fiyatlamasına ilişkin gerekli belgelemeyi idareye sunmadığı hallerde idare transfer fiyatlarında ayarlamalara gidebilir. Rehberde, daha evvel de belirtildiği gibi, ispat yükünün hangi tarafa düştüğü dikkate alınmaksızın idare ve mükelleflere uyguladıkları

⁶³OECD, a.g.e., ss. 112-113. (4.95., 4.96. 4.98.).

⁶⁴OECD, a.e., ss. 113, 114. (4.99.-4.102.).

⁶⁵Robert T. Cole, James E. Croker, Corette Cole, a.g.e., s. 308.

⁶⁶OECD, a.g.e., ss. 114, 116, 118. (4.103., 4.108., 4.115.).

⁶⁷Christian Ludwig, a.g.e. s. 170.

⁶⁸İşletmeler açısından vergi planlaması; "işletmelerin vergiye karşı tepkilerinin ve uyum sağlama süreçlerinin, vergi mevzuatının çizdiği sınırlar içinde yönetimi yoluyla, vergi yükünün en aza indirilmesi amacıyla yönelik olarak uygulanan bir vergi tasarrufu sağlama yöntemidir". Bkz. Cholpan Oktar, **İşletmelerde Vergi Planlaması ve Türkiye Örneği**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004, s. 8.

⁶⁹OECD, a.g.e., ss. 116, 117, 118. (4.109., 4.110., 4.116., 4.118.).

⁷⁰A.e., s. 119. (4.120.); Christian Ludwig, a.g.e., s. 170.

rı transfer fiyatlamasının emsallere uygunluğunu gösterme konusunda iyi niyet sergilemeleri tavsiye edilmektedir⁷¹.

Transfer fiyatlaması alanında yapılacak denetimlerde idareler mükelleflerden ulusal mevzuatta belirlenmiş belge saklama süresini aşacak, normal şartlar altında tedarik etmelerinin mümkün olmadığı ya da mali ve idari yük doğuracak belgeleri talep etmemelidir. Ayrıca, idareler ticari ve bilimsel sırların ya da gizli nitelikteki verilerin kamuya açıklanmamasını temin etmelidir⁷².

Belirli bir transfer fiyatlaması denetiminde gerekli olabilecek bilgiler olayın koşulları ve olgularına bağlı olarak farklılık göstermektedir. Bu sebepten ötürü, her durumda geçerli bilginin nelerden oluştuğu ve bilginin niteliği kesin ve net olarak belirtilemez. Yapılacak analizlerde genel olarak kontrol altındaki işleme taraf olan bağlı işletmeler hakkında bilgiler, gerçekleştirilen işlemler ve işlevler, benzer işlemlere giren bağımsız işletmelere ait bilgiler ve diğer birtakım hususlar dikkate alınmalıdır. Ayrıca, işleme taraf olan her bir bağlı işletme hakkında, işletme tarafından gerçekleştirilen faaliyete ilişkin taslak, işletmeye yönelik örgütlenme şeması, çok uluslu işletme grubu içerisindeki sahiplik ilişkileri, gerçekleştirilen satışların miktarı, ilgili işlemin gerçekleşmesinden önceki son beş yıla ait faaliyet sonuçları, vergi mükellefinin yabancı bağlı işletmelerle gerçekleştirdiği işlemlere (envanter satış miktarları, hizmet ifaları, sabit kıymetlere ilişkin kiralar, gayri maddi hakların transferi ve kullanımı ve verilen borçların faiz oranları)⁷³ müracaat etmek yararlı olabilir.

SONUÇ

Uluslararası transfer fiyatlandırmasına ilişkin ihtilafların çözümünde idari yaklaşımlar çalışmada bazı alt başlıklar dahilinde değerlendirilmektedir. Bu bağlamda, OECD'ye üye ülkelerde ispat yüküne ilişkin kurallardaki farklılıklar transfer fiyatlaması vakalarında önemli sorunlara yol açmaktadır. Örneğin, denetim altındaki bir işlemin, ispat yükünün vergi mükellefine ait olduğu bir devlet ile ispat yükünün vergi idaresine

ait olduğu başka bir devletle bağlantılı olduğu bir durumda, birinci devletteki vergi idaresi transfer fiyatlamasına ilişkin kanıtlama yükümlülüğünün bulunmadığı bir iddiada bulunabilirken; ikinci devletteki vergi idaresi fiyatlamasının uygun olmadığını kanıtlama yükünü taşıyabilecektir. Bu durum ise ihtilaflara ve çifte vergilendirmeye sebebiyet verecektir.

Farklı ülkelerin, ceza uygulamaları ve politikalarının mukayesesinin söz konusu olduğu durumlarda ise dikkatli olunması gerekmektedir. İlk olarak, aynı amaçları temin etmeye yönelik olan cezaların farklı ülkelerde değişik isimlerle uygulanıp uygulanmadığı göz önünde bulundurulmalı ve daha sonra yasalara uygunluğun teminini hedefleyen bütün ölçüler hesaba katılmalıdır.

Karşılıklı anlaşma usulü; vergi idarelerinin çifte vergilendirme anlaşmalarının uygulanmasından doğan ihtilafları çözüme kavuşturmak için uyguladıkları bir yöntemdir. Ayrıca, eş zamanlı vergi incelemesi; iki veya daha fazla ülkenin vergi incelemelerinde karşılıklı işbirliğine dayanan bir yardımlaşma şeklidir. Bunlar sayesinde, idareler uluslararası işlemleri kontrol ve kıyaslamada daha geniş olanaklar elde ederek çok uluslu işletme grubu hakkında ayrıntılı bilgiler temin edebilmektedir.

Yasal düzenlemeler ve denetimlerin karmaşıklığından dolayı emsallere uygunluk ilkesinin belirsizliklere yol açarak mükellefler ve idarelere ağır idari yükler yüklemesi, güvenli sığınaklara ilişkin kuralların transfer fiyatlaması alanındaki uygunluğunun OECD'ye üye ülkelere mütalaa edilmesini doğurmuştur. Vergilendirme kapsamında yasal bir düzenleme olup, belirli bir vergi mükellefi grubuna uygulanan güvenli sığınaklar mükelleflerin birtakım yükümlülüklerden muaf oldukları veya çok basit yükümlülüklerle tabi oldukları yerlerdir. Yukarıda da açıklandığı üzere güvenli sığınaklar, idarelere işlemlerde idari kolaylık; mükelleflere ise kurallara uyma noktasında kolaylık ve belirlilik sunmakla beraber uygulamada birtakım sorunlara yol açmaktadır. Bu sorunlar; çifte vergilendirme, mükelleflere vergi planlaması olanaklarının sunulması ve eşitlik ilkesinin çiğnenmesidir.

⁷¹A.e., s. 135. (5.2.).

⁷²Billur Yaltı Soydan, a.g.e., s. 134.

⁷³OECD, a.g.e., ss. 139-140. (5.16-5.18.).

İspat yükünün vergi idarelerinde olduğu ülkelerde idareler aksini iddia etmedikçe mükelleflerin belirlemiş oldukları transfer fiyatlarının emsallere uygunluğunu ispat yükümlülüğü bulunmamaktadır. Ancak, vergi idareleri mükelleflerden denetim yapmaları için gerekli olacak belge ve kayıtları ibraz etmelerini talep edebilmektedir.

KAYNAKÇA

ADAM Chris, COOMBES Richard; **Global Transfer Pricing: Principles and Practice**, Selwood Printing Ltd., Burgess Hill, West Sussex, 2003.

AKTAŞ Mehmet; **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulama Olanakları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Şubat 2004.

BAYAR İbrahim Nihat; **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Eylül, 2006.

BECKER Helmut, KROPPEM Heinz-Klaus; **Handbuch internationale Verrechnungspreise**, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 2001.

COLE Robert T., CROKER James E., COLE Corette; "Draft OECD Transfer Pricing Guidelines on Administrative Approaches to Avoiding and Resolving Transfer Pricing Disputes and Documentation", **Intertax**, Heft 6-7, 1995.

EILERS Stephan, WIENANDS Hans-Gerd; "Advance Pricing Agreements", **Internationales Steuerrecht**, 4. Jahrgang, Heft 7, 1995.

KRABBE Helmut; "Seminar C:Verstaendigungsverfahren", **Internationales Steuerrecht**, 11. Jahrgang, Heft 16, 2002.

LAHODNY Karner, 'v.d. '; **Die neuen Verrechnungspreisrichtlinien der OECD**, Linde Verlag, Wien, 1996.

LUDWIG Christian; "Neue OECD Entwicklung auf dem Gebiet der Verrechnungspreise", **Steuer und Wirtschaft Internationale**, 1996.

OECD; **Verrechnungspreisgrundsätze für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen**, 2. erweiterte Auflage, Verlag Otto Schmidt, Köln, 2000.

OKTAR Cholpan; **İşletmelerde Vergi Planlaması ve Türkiye Örneği**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004.

ROTONDARO, Carmine; "Der Begriff der 'verbundenen' Unternehmen; ein Problem der Abkommens interpretation", **Internationales Steuerrecht**, 10. Jahrgang, Heft 24, 2001.

SCHREIBER, Rolf; "Vergleich der (endgültigen) Verrechnungspreisrichtlinien (Deutschland- OECD-USA)", **Internationales Steuerrecht**, 4. Jahrgang, Heft 11, 1995.

SOYDAN Billur Yalıtı; "Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi", **Vergi Sorunları**, Sayı: 91, Nisan 1996.

SYMONS Terry, SHEER John, THOMAS Hazel; "Commentary on OECD Transfer Pricing Guidelines", **Tax Planning International Review**, Volume 22, Number 11, November 1995.

TEZEL Adnan; **Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması**, Türkiye Sanayi ve İşadamları Derneği Yayını, Yayın No: TÜSİAD-T/89.3.126, İstanbul, Haziran 1989.

TUNCER Selahattin; "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye", **Vergi Dünyası**, Sayı: 311, Temmuz 2007.

TUNCER Selahattin; "Vergileme ile İlgili Yeni Deyim ve Kavramlar", **Vergi Dünyası**, Sayı: 304, Aralık 2006.

VÖGELE, Alexander - BORSTELL Thomas - ENGLER Gerhard; **Handbuch der Verrechnungspreise**, 2. vollständig neubearbeitete Auflage, Verlag C. H. Beck, München, 2004.

WERRA Matthias; "Der 1995-OECD-Bericht zu den Verrechnungspreisen (Teil 2)", **Internationales Steuerrecht**, 4. Jahrgang, Heft 11, 1995.

YÜCE M. Yıldırım; "Çifte Vergilendirme Sorunu ve Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Yolları", **Vergi Sorunları**, Sayı:6, Kasım-Aralık 1991.