

Fremdvergleichsgrundsatz in der Preisgestaltung bei Übertragungen

Elif CENKERİ*

Özet

OECD tarafından yapılan tahminler uyarınca; milli ekonomilerin entegrasyonu ve teknolojik gelişmelere bağlı olarak, dünya ticaretinin % 60'ı çok uluslu işletmeler arasında gerçekleşmektedir. Konuya ilişkin olarak son yıllarda dikkatleri çeken; bahse konu işletmelerin grup içi mal ve hizmet transferlerinde vergisel saiklerle emsallere uygunluk ilkesiyle bağdaşmayan fiyatlar belirlemek suretiyle gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettikleri gelirlerini gruba bağlı farklı birimlerinin aralarında kaydırmaya ve vergi yüklerini azaltmaya çalışmalarıdır. Bu bağlamda, uluslararası platformda ülkeler arasında gelir naklini bertaraf etmek amacıyla gerçekleştirilen düzenlemelerin amacı; emsallere aykırı fiyatların oluşturulmasını engellemektir.

Çalışmanın konusunu oluşturan “emsal” kavramı ve “emsellere uygunluk ilkesi”ne “Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi”nde ayrıntılı olarak yer verilmektedir. “Transfer Fiyatlamasında Emsallere Uygunluk” başlıklı çalışmanın ilk kısmında emsellere uygunluk ilkesine yer verilmesinin ardından, transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında emsal kavramı ve emsal karşılaştırmasında farklılıkların belirlenmesi durumunda ispat külfeti irdelenmektedir.

Anahtar kelimeler: bağlı işletme, emsellere uygunluk ilkesi, ayrı varlık yaklaşımı.

Zusammenfassung

Nach der Schätzung von OECD, finden die Integration der Volkswirtschaft-

* Dr. Wissenschaftliche Assistentin, Lehrstuhl für Steuerrecht an der Istanbul Universität Wirtschafts Fakultät.

ten sowie 60% des Welthandels, je nach technologischer Entwicklung, zwischen multinationale Unternehmen statt. In den letzten Jahren fällt es auf, dass besagte Unternehmen aus steuerlichen Überlegungen Preise erschaffen, welche in gruppeninternen Übertragungen von Waren und Dienstleistungen mit dem Fremdvergleichsgrundsatz¹ nicht im Einklang sind, wobei sie versuchen, die erwirtschafteten Einkünfte aus ihren Aktivitäten zwischen den Einheiten der Gruppe aufzuteilen, um ihre Steuerlast zu reduzieren. Aus diesem Grunde das Zweck der Regelungen, die darauf absehen, die Übertragung der Einkünfte zwischen Ländern zu behindern wäre die Behinderung von Preisentwicklungen² welche mit Vergleichbaren nicht im Einklang sind³.

Der Begriff “vergleichbar” und “Fremdvergleichsgrundsatz” wird im “Verrechnungspreisgrundsätze für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen” in Einzelheiten besprochen. Der erste Teil der Studie enthält den Fremdvergleichsgrundsatz, mit dem Titel “Fremdvergleichsgrundsatz in der Preisgestaltung bei Übertragungen”, wobei der Begriff “Vergleich” in der Übertragung von versteckten Einkünften durch Preisgestaltung in der Übertragung und die Verpflichtung zum Nachweis erfordert, falls im Vergleich mit ähnlichen Fällen Unterschiede auffallen.

Begriffe: verbundene Unternehmen, Fremdvergleichsgrundsatz, Konzept der getrennten Einheiten.

¹In der internationalen Literatur wird der Prinzip der Kongruenz mit Vergleichsfällen als “Fremdvergleichsgrundsatz” oder “Arms’ Length Principle” ausgedrückt.

²Falls die Umstände als Folge des Vergleichs bezüglich der Preisgestaltung bei Übertragungen gleich oder ähnlich, aber die Preise verschiedenartig sind, so kann man behaupten, dass die Transaktion nicht kongruent mit vergleichbaren ist”. Siehe Billur YALTI, “Transfer Fiyatlandırmasında Bağımsız ve Açık Emsal”, **Vergi Sorunları**, Ağustos 2011, Sayı: 275, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makaledetay.aspx?gid=2&mid=4519>. (15 Kasım 2011).

³Carmine ROTONDARO, “Der Begriff der ‘verbundenen’ Unternehmen; ein Problem der Abkommensinterpretation”, **Internationales Steuerrecht**, 10. Jahrgang, Heft:24, 2001, S. 763; Hubertus BAUMHOFF, Klaus SIEKER, “Ausgewählte Verrechnungspreisprobleme im Lichte des neuen OECD- Berichts”, **Internationales Steuerrecht**, 4. Jahrgang, Heft:11, 1995, S. 517; Michael SCHWENKE, “Möglichkeiten der Gewinnverlagerung ins Ausland”, **BetriebsBerater**, 53. Jahrgang, Heft:51/52 vom 17.12.1998, S. 2604-2605; Wolfram SCHEFFLER, “Die Verrechnungspreisgestaltung bei international tätigen Unternehmen dargestellt am Beispiel der Kostenumlage für verwaltungsbezogene Dienstleistungen”, **Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung**, 43. Jahrgang, Heft:43, (6/1991), S. 471; Siegfried GROTHERR, “Advance Pricing Agreements-Verfahren zur Vermeidung von Verrechnungspreiskonflikten”, **Betriebs Berater**, 60. Jahrgang, Heft:16, 18 April 2005, S. 855; Monica BOOS, Heinz REHKUGLER, Thomas TUCHA, “Internationale Verrechnungspreise-Ein Überblick”, **Der Betrieb**, 53. Jahrgang, Heft:48 vom 1.12.2000, S. 2389; Elif CENKERİ, **Transfer Fiyatlaması ve Türk Vergi Sistemi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2005, S. 30-31.

1. EINLEITUNG

Die Mitgliedsländer der OECD eignen sich “den Fremdvergleichsgrundsatz” an, welcher die Einflüsse von besonderen Umständen über dem Profitniveau beseitigt, weil die Durchführung des Ansatzes von Aktivitäten der Gruppenmitglieder untereinander vom Fremdvergleichsgrundsatz abhängt⁴.

Falls nach dem Fremdvergleichsgrundsatz, die Tochtergesellschaften, mit anderen Worten die Bedingungen zwischen bezüglichen Personen⁵ in finanziellen und kommerziellen Beziehungen, Unterschiede⁶ mit unabhängigen Betrieben aufweisen, sollten als Maß die vergleichbaren kommerziellen und finanziellen Bedingungen von unabhängigen Betrieben unter ähnlichen Umständen als Vergleichsfälle aufgefasst werden⁷.

Die Möglichkeit der verdeckten Gewinnausschüttung durch Preisgestaltung in Übertragungen, erfasst laut Gesetz für Körperschaftssteuer, die Durchführung von Aktivitäten wie ausgeführt im Gesetz, über unterschiedlichen Werten oder Preisen oder ohne Gegenwert, in Kongruenz mit Vergleichsfällen.

⁴Albert J. RAEDLER, “Stellungnahme zu dem Entwurf des OECD-Berichts über Verrechnungspreise”, **Der Betrieb**, 48. Jahrgang, Heft:3 vom 20.01.1995, S. 110; Wolfgang RITTER, “Steuerliche Prüfung internationaler Konzernverrechnungspreise”, **Betriebs Berater**, 38. Jahrgang, Heft:27 vom 30.09.1983, S. 1677; Matthias WERRA, “Die OECD auf dem Weg zu einem neuen internationalen Konsens über Verrechnungspreise?”, **Internationales Steuerrecht**, 3. Jahrgang, Heft:10, 1994, S. 484; CENKERİ, S. 32.

⁵Laut Absatz 1/a und 1/b des OECD Modellvertrages für Steuerrecht wird “eine Tochtergesellschaft geformt, falls ein Betrieb sich aktiv an der Führung, der Kontrolle oder am Kapital des anderen beteiligt oder dieselben Personen sich direkt oder indirekt an der Führung, der Kontrolle oder am Kapital des anderen beteiligen”. Siehe Billur YALTI, “Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 91, Nisan 1996, S. 109; CENKERİ, S. 33.

⁶In diesem Kontext soll bei Übertragungen von materiellen Werten die physische Beschaffenheit der Werte, ihre Qualität und Verlässlichkeit, ihre Erhältbarkeit, das Angebotsniveau der Werte bewertet werden, wobei bei Übertragungen von immateriellen Werten, die Form der Transaktion, Format der immateriellen Werte, deren Dauer sowie der erwartete Nutzen durch deren Verwendung zu bewerten sind. Siehe CENKERİ, S. 34.

⁷Dieter SCHNEIDER, “Wider Marktpreis als Verrechnungspreise in der Besteuerung internationaler Konzerne”, **Der Betrieb**, 56. Jahrgang, Heft:2 vom 10.01.2003, S.53; Horst Dieter HOPFNER, “Beurteilung von Gewinnanlagerungen innerhalb multinationaler Unternehmen”, **Finanz und Rundschau**, 49. Jahrgang, Heft:22, 1967, S. 469; Lutz SCHMIDT, “Angemessene Verrechnungspreise bei konzerninternen Transaktionen”, **Praxis Internationale Steuerberatung**, Heft: 2, 2002, S. 40-43; Helmut BECKER, “Der US-Richtlinienvorschlag zu den Konzernverrechnungspreisen”, **Der Betrieb**, 45. Jahrgang, Heft: 11 vom 13.3.1992, S. 543; Rolf SCHREIBER, “Vergleich der (endgültigen) Verrechnungspreisrichtlinien (Deutschland- OECD-USA)”, **Internationales Steuerrecht**, 4. Jahrgang, Heft:11, 1995, S. 4; Karner LAHODNY, ‘v.d.’, **Die neuen Verrechnungspreisrichtlinien der OECD**, Linde Verlag, Wien, 1996, S. 63; ROTONDARO, S. 762; CENKERİ, S. 33.

2. KONZEPT DER GETRENNTEN EINHEITEN

Die OECD-Mitgliedsländer akzeptieren das "Konzept der getrennten Einheiten"⁸, welcher die Steuerpflicht von jeder Einheit der Betriebsgruppe über die erwirtschafteten Einkünfte als Prinzip nimmt, wegen ihrer Besonderheit welche das Doppelbesteuerungsrisiko zum Minimum führt. Aus diesem Grund, die Beziehungen zwischen den Einheiten der Gruppe, können von Beziehungen vergleichbar wie zwischen Gruppeneinheiten unter freien marktwirtschaftlichen Bedingungen, verschiedenartig sein.

3. FREMDVERGLEICHSGRUNDSATZ

Der Fremdvergleichsgrundsatz erkennt eine Gleichwertigkeit in steuerlichen Angelegenheiten für multinationale Unternehmen und unabhängige Betriebe, im breiten Sinne als ein Standard für Preisgestaltung⁹ in internationalen Übertragungen, wobei dies im Modell-Vertrag des OECD im Absatz 1 vom § 9 enthalten wurde. Dieser Artikel besagt, dass: "in Fällen, wobei die ausgemachten Bedingungen bezüglich finanziellen und kommerziellen Beziehungen zwischen zwei Tochtergesellschaften von Bedingungen zwischen zwei freien Betrieben abweichen, wird derjenige Profit, der erwirtschaftet werden sollte, aber wegen diesen Bedingungen nicht erwirtschaftet wird, so besteuert, indem es zum Profit des bezüglichen Betriebes addiert wird." Aus diesem Grunde werden die Übertragungspreise dann als in der Kongruenz mit Vergleichsfällen aufgefasst, wenn die Übertragungspreise gleichwertig denen sind, die von freien dritten Personen unter gleichen oder ähnlichen Umständen vereinbart werden¹⁰.

Die OECD Mitgliedsländer sehen die erneute Gestaltung von Profiten der Tochtergesellschaften aus steuerlichen Motiven vor, in Fällen wenn die Übertragungspreise, wie sie in der Firmengruppe vereinbart wurden, dem Fremdvergleichsgrundsatz den Marktbedingungen entgegenlaufen und dadurch entstan-

⁸Laut Ansatz bezgl. des Konzepts der getrennten Einheiten wird jede Einheit als ein unabhängiger Betrieb aufgefasst. Siehe Harald KUCKHOFF, Rolf SCHREIBER, **Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung-Der Fremdvergleich bei Lieferungen und Leistungen**, C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München, 1997, S. 9.

⁹Die Gesellschaften setzen die Preise in ihren Transaktionen mit bezüglichen Personen fest, indem sie die geeignetste Methode der Preisgestaltung bei Übertragungen anwenden. Die Methoden wie im § 13/4 des Körperschaftsteuergesetzes sind: Die Methode der vergleichbaren Preise, Selbstkosten-Plus-Methode und die Methode des Wiederverkaufs. Jedoch falls die vergleichbaren Preise mit diesen Methoden nicht zu finden sind, anerkennt das Körperschaftsteuergesetz dem Steuerzahler die Möglichkeit zur Nutzung von anderen Methoden, welche in Eignung zu den Besonderheiten der Transaktionen, vom Steuerzahler anzuwenden wären.

¹⁰Eine ähnliche Bestimmung ist im Körperschaftsteuergesetz enthalten: "der Fremdvergleichsgrundsatz" besagt dass der Preis oder Wert bei Ein- oder Verkauf von Waren oder Dienstleistungen zwischen bezüglichen Personen in Kongruenz mit dem Preis oder dem Wert in Kongruenz sein soll, der zwischen Personen zustande käme, die ohne Beziehungen zueinander wären. Vgl. KStG § 13/3.

dene Abweichungen in den Steuerfüßen der Tochtergesellschaften die steuerlichen Einnahmen der Länder negativ beeinflussen.

In diesem Kontext sind die Mitgliedsländer der Meinung, dass der Fremdvergleichsgrundsatz die beste Methode ist, um richtige Übertragungspreise festzusetzen oder in anderen Worten, fiktive Preisgestaltungen zu vermeiden. Doch sind Gegner dieser Ansicht der Meinung, dass das Prinzip in der Praxis ungeeignet ist und über Millionen von Operationen zwischen den Tochterbetrieben unter Kontrolle, nicht angewandt werden kann¹¹.

Hier muss ausgeführt werden, dass Entscheidungsprozesse von unabhängigen Betrieben, verschiedener Natur von Tochtergesellschaften sind, wobei die Bedingungen der kommerziellen und finanziellen Beziehungen in deren Operationen (Preise der angebotenen Waren und Dienstleistungen und den diesbezüglichen Konditionen) im allgemeinen durch marktwirtschaftliche Kräfte bestimmt werden und die kommerziellen und finanziellen Beziehungen in den Operationen von Tochtergesellschaften nicht durch marktwirtschaftliche Kräfte oder in anderen Worten laut Angebot und Nachfrage bestimmt werden, was die Kontrolle der Kongruenz mit Vergleichsfällen erschwert¹².

4. BEGRIFF VON VERGLEICHSAELEN IN DER VERDECKTEN GEWINNAUSSCHÜTTUNG DURCH PREISGESTALTUNG BEI ÜBERTRAGUNGEN

Die verdeckte Gewinnausschüttung durch Preisgestaltung in Übertragungen wurde im § 3 des Körperschaftssteuergesetzes behandelt. Laut Absatz 1 des besagten Artikels; "Falls die Gesellschaften Waren oder Dienstleistungen über Werten oder Preisen kaufen oder verkaufen, die entgegen dem Fremdvergleichsgrundsatz ausgemacht wurden, wird der Ertrag ganz oder teilweise als eine verdeckte Gewinnausschüttung durch Preisgestaltung bei Übertragungen aufgefasst. Einkauf, Verkauf, Herstellungs- oder Bauarbeiten, Mieten und Vermieten, Ausleihen oder Kreditaufnahme, Gratifikationen, Honorare oder ähnliche Auszahlungen werden auf jeden Fall als Einkauf oder Verkauf von Waren und Dienstleistungen aufgefasst".

Jedoch enthält das besagte Gesetz keine Normen über die Eigenschaft von Vergleichsfällen, welche beim Vergleich laut Regelung bezüglich der Ausschüttung von verdeckten Einkünften durch Preisgestaltung in der Übertragung zur Anwendung kämen.

¹¹Berndt RUNGE, "Quovadis, internationaler Verrechnungspreis, cui bono, neuer OECD-Verrechnungspreisbericht?", **Internationales Steuerrecht**, 4. Jahrgang, Heft:11, 1995, S. 511; SCHMIDT, S. 43; WERRA, S. 484; CENKERİ, S. 34.

¹²Stephan RASCH, **Konzernverrechnungspreise im nationalen, bilateralen und europaischen Steuerrecht**, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2001, S. 5; Udo MANDLER, "Internationale Konzernverrechnungspreise", **Das Wirtschaftsstudium**, Heft:7, 2002, S. 929; CENKERİ, S. 36-37.

In der allgemeinen Verordnung mit der Serien-Nr.1¹³ über die Ausschüttung von verdeckten Einkünften durch Preisgestaltung in der Übertragung ist “der geeignete Wert oder Preis” derjenige Betrag, den nicht bezügliche Personen miteinander gänzlich unter den Bedingungen im Zeitpunkt der Operation bestimmen, der auch als Marktpreis genannt wird. Dieser Preis oder Wert ist der am besten geeignete Preis, der ohne irgendwelche Einflüsse objektiv zustande kam und dies sollte der Preis oder Wert sein, welcher für bezügliche Personen bei Operationen untereinander gültig wäre.

Aus diesen Gründen sollte man in Vergleichsfällen die am wenigsten geeigneten Möglichkeiten der Betriebe für fremde Personen, für d.h. solche die außer den bezüglichen Personen sind, als Ausgangspunkt nehmen.

In der Verordnung wurde erwähnt: “Um geeignete Preise oder Werte in Vergleichsfällen zu finden wird zuerst der interne Vergleichsfall¹⁴ angewandt; doch falls der Preis oder Wert auf diese Art nicht zu finden oder unverlässlich ist wird der äußere Vergleichsfall im Vergleich als Anhaltspunkt genommen. Die Durchführung von diesem Grundsatz basiert an der Tatsache, dass die Operationen zwischen den nicht bezüglichen Personen und solche zwischen den bezüglichen Personen vergleichbar sind”.

Aus diesem Grund ist der Vergleichsfall im Sinne von § 13 des Körperschaftsteuergesetzes der vergleichbare Marktpreis, welcher bei Vergleichsfällen unter vergleichbaren Bedingungen angewandt wird.

In diesem Kontext und im Falle dass Unterschiede in Vergleichsfällen bezüglich der verdeckten Gewinnausschüttung durch Preisgestaltung in Übertragungen, Unterschiedlichkeiten bestimmt werden, wobei laut § 3 der Abgabenordnung Nr. 213 ; ein nicht normaler und ungewöhnlicher Zustand in der Beschaffenheit der Dinge nach wirtschaftlichen, kommerziellen und technischen Erfordernissen behauptet wird, dann müsste der Behauptende den Nachweis darüber erbringen.

5. BEWEISLAST

In unserem Steuersystem werden allgemeine Regelungen gültig gemacht, wenn die Steuerflucht mit der Ausschüttung von Einkünften durch Preisgestaltung bei Übertragungen behindert werden soll. Laut Paragraph “B” unter dem Titel “Nachweis” von § 3 der Abgabenordnung: “B) Nachweis – Die Tatbestän-

¹³Amtszeitung-Nr. :26704, Amtszeitung vom:18/11/2007.

¹⁴Der Vergleichsfall ist der Preis der zwischen Personen ohne Bezug zueinander Gültigkeit hat. Im Steuerrecht zeigt dieser Begriff auf eine Ähnlichkeit auf dem Markt. In diesem Kontext sollte er in der internationalen Preisgestaltung bei Übertragungen offen, vergleichbar und unabhängig sein. s. YALTI, “Transfer Fiyatlandırmasında Bağımsız ve Açık Emsal”, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makaledetay.aspx?gid=2&mid=4519>. (15 Kasım 2011).

de welche die Besteuerung erforderlich machen und die wirkliche Natur der Tatbestände in diesen Transaktionen sind maßgebend.”

“Die wirkliche Natur der Tatbestände, welche die Besteuerung erforderlich machen, können mit jedem Beweismittel außer eidesstattlichen Erklärungen nachgewiesen werden. Dabei darf die Aussage von Personen, die mit Tatbeständen, welche die Besteuerung erforderlich machen, keine natürliche und offene Beziehung aufweisen, nicht als Nachweis erbracht werden.”

In diesem Kontext, wie auch in der Regelung des bezüglichen Artikels, sollte die wirkliche wirtschaftliche Beschaffenheit aus der Sicht des Tatbestandes und der diesbezüglichen Transaktionen, welche die Besteuerung erforderlich machten, als Anhaltspunkt genommen werden¹⁵.

6. AUSBLICK

Wie es in der Studie auch ausgeführt wurde, falls Gesellschafter oder nach Gesetz bezügliche Personen bessere Bedingungen als unabhängigen Drittpersonen angeboten werden, dann wird die verdeckte Gewinnausschüttung durch Preisgestaltung bei Übertragungen aktuell. Jedoch ist hier wichtig zu wissen, ob diese günstigen Bedingungen für die bezüglichen Personen durch den Betrieb, wegen kommerziellen Tätigkeiten nützlich und erforderlich sind. Falls der Betrieb günstige Bedingungen für die bezüglichen Personen wegen kommerziellen Tätigkeiten, die nützlich und erforderlich sind anbietet, können wir hier nicht von der verdeckten Ausschüttung von Einkünften reden¹⁶.

Die Anwendung des Prinzips der Kongruenz mit Vergleichsfällen erfordert die Bewertung der unkontrollierten Transaktionen von unabhängigen Betrieben und deren Vergleich mit den Transaktionen zwischen Tochtergesellschaften sowie die genügende Information durch die Verwaltung und Steuerzahler, wobei die Verwaltungen und Steuerzahler die Möglichkeit der genügenden Informationssammlung nicht haben können. Es darf nicht übersehen werden, dass die Preisgestaltung bei Übertragungen keine definitive Transaktion ist und eine Bewertung aus der Sicht der Verwaltung und der Steuerzahler erfordert, da die erhältlichen Informationen mangelhaft, schwer zu beurteilen und unzulänglich oder keine Informationen über unabhängige Betriebe zu bekommen sind. Andererseits, da die Anwendung des Prinzips zunehmend komplizierter wird, zwar aus der Sicht von Produkten, die nach integrierten Phasen hergestellt werden

¹⁵Mustafa AKKAYA, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, S. 16.

¹⁶Staatsrat Abteilung 4 besagt in ihrem Entscheid Nr. E. 1987/4703, K. 1988/3511: “Die Ausschüttung von verdeckten Einkünften beginnt mit der Anerkennung von besseren Bedingungen durch eine Gesellschaft an ihre Teilhaber als an fremde Personen”. Siehe Murat SEMERCİGİL, **En Son Değişikliklerle Kurumlar Vergisi Kanunu ve Açıklamaları**, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1995, S. 336.

und eine hohe Expertise erfordern, oder von unvergleichbaren immateriellen festen Vermögenswerten und/oder Dienstleistungen, welche hohe fachmännische Eigenschaften aufweisen, dann sollten die Steuerämter nicht automatisch vermuten, dass die multinationalen Betriebe ihre Profite manipulieren wollen¹⁷.

Laut Paragraph "B" von § 3 der AO; wird es versucht, durch die Bestimmungen mit einem wirtschaftlichen Ansatz, die Transaktionen und Absprachen zwecks Bedeckung zu verhindern.

LITERATURVERZEICHNIS

-AKKAYA, Mustafa; **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002.

-BAUMHOFF, Hubertus; SIEKER, Klaus; "Ausgewählte Verrechnungspreisprobleme im Lichte des neuen OECD-Berichts", **Internationales Steuerrecht**, 4. Jahrgang, Heft: 11, 1995.

-BECKER, Helmut; "Der US-Richtlinienvorschlag zu den Konzernverrechnungspreisen", **Der Betrieb**, 45. Jahrgang, Heft: 11 vom 13.3.1992.

-BOOS, Monica; REHKUGLER, Heinz; TUCHA, Thomas, "Internationale Verrechnungspreise-Ein Überblick", **Der Betrieb**, 53. Jahrgang, Heft: 48 vom 1.12.2000.

-CENKERİ, Elif; **Transfer Fiyatlaması ve Türk Vergi Sistemi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2005.

-GROTTHERR, Siegfried; "Advance Pricing Agreements Verfahren zur Vermeidung von Verrechnungspreiskonflikten", **Betriebs Berater**, 60. Jahrgang, Heft: 16, 18 April 2005.

-HOPPNER, Horst Dieter; "Beurteilung von Gewinnanlagerungen innerhalb multinationaler Unternehmen", **Finanz und Rundschau**, 49. Jahrgang, Heft: 22, 1967.

-KUCKHOFF, Harald; SCHREIBER, Rolf; **Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung-Der Fremdvergleich bei Lieferungen und Leistungen**, C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München, 1997.

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

-MANDLER, Udo; "Internationale Konzernverrechnungspreise", **Das Wirtschaftsstudium**, Heft: 7, 2002.

-RÄDLER, Albert J.; "Stellungnahme zu dem Entwurf des OECD-Berichts über Verrechnungspreise", **Der Betrieb**, 48. Jahrgang, Heft: 3 vom 20.01.1995.

¹⁷CENKERİ, S. 36-37.

-RASCH, Stephan; **Konzernverrechnungspreise im nationalen, bilateralen und europäischen Steuerrecht**, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2001.

-RITTER, Wolfgang; “Steuerliche Prüfung internationaler Konzernverrechnungspreise”, **Betriebs Berater**, 38. Jahrgang, Heft: 27 vom 30.09.1983.

-ROTONDARO, Carmine; “Der Begriff der ‘verbundenen’ Unternehmen; ein Problem der Abkommensinterpretation”, **Internationales Steuerrecht**, 10. Jahrgang, Heft: 24, 2001.

-RUNGE, Berndt; “Quo vadis, internationaler Verrechnungspreis, cui bono, neuer OECD- Verrechnungspreisbericht?”, **Internationales Steuerrecht**, 4. Jahrgang, Heft:11, 1995.

-SCHEFFLER, Wolfram; “Die Verrechnungspreisgestaltung bei international tätigen Unternehmen dargestellt am Beispiel der Kostenumlage für verwaltungsbezogene Dienstleistungen”, **Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung**, 43. Jahrgang, Heft:43, (6/1991).

-SCHMIDT, Lutz; “Angemessene Verrechnungspreise bei konzerninternen Transaktionen”, **Praxis Internationale Steuerberatung**, Heft: 2, 2002.

-SCHNEIDER, Dieter; “Wider Marktpreis als Verrechnungspreise in der Besteuerung internationaler Konzerne”, **Der Betrieb**, 56. Jahrgang, Heft:2 vom 10.01.2003.

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

-SCHWENKE, Michael; “Möglichkeiten der Gewinnverlagerung ins Ausland”, **Betriebs Berater**, 53. Jahrgang, Heft:51/52 vom 17.12.1998.

-SEMERCİGİL, Murat; **En Son Değişikliklerle Kurumlar Vergisi Kanunu ve Açıklamaları**, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1995.

-WERRA, Matthias; “Die OECD auf dem Weg zu einem neuen internationalen Konsens über Verrechnungspreise?”, **Internationales Steuerrecht**, 3. Jahrgang, Heft:10, 1994.

-YALTI, Billur; “Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:91, Nisan 1996.

-YALTI, Billur; “Transfer Fiyatlandırmasında Bağımsız ve Açık Emsal”, **Vergi Sorunları**, Ağustos 2011, Sayı:275, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makaledetay.aspx?gid=2&mid=4519>. (15 Kasım 2011).