

T.C.
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE TRANSFER
FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN DÜZENLEMELER**

HAZIRLAYAN
M. KEMAL BOSTAN

DANIŞMAN
YRD. DOÇ. DR. MUSTAFA MİYNAT

MANİSA
2008

T.C.
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE TRANSFER FİYATLANDIRMASINA
İLİŞKİN DÜZENLEMELER**

HAZIRLAYAN
M. KEMAL BOSTAN

DANIŞMAN
YRD. DOÇ. DR. MUSTAFA MİYNAT

MANİSA
2008

**YÜKSEKÖĞRETİM KURULU DOKÜMANTASYON MERKEZİ
TEZ VERİ FORMU**

Tez No:

Konu:

Üniv.Kodu:

Not: Bu bölüm merkezimiz tarafından doldurulacaktır.

Tezin yazarının

Soyadı: BOSTAN

Adı: Muhammed Kemal

Tezin Türkçe adı:

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE TRANSFER
FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN
DÜZENLEMELER**

Tezin Yabancı adı:

**TRANSFER PRICING REGULATIONS IN
TURKISH TAX SYSTEM**

Tezin yapıldığı

**Üniversite: Celal Bayar Üniversitesi
Yılı:2008 Diğer kuruluşlar:**

Enstitü: Sosyal Bilimler Enstitüsü

**Tezin Türü: 1- Yüksek Lisans
2- Doktora
3- Tıpta uzmanlık
4- Sanatta yeterlilik**

**Dili: TÜRKÇE
Sayfa sayısı:162
Referans sayısı:152**

Tez Danışmanlarının

Ünvanı: Yrd. Doç. Adı: Mustafa

Soyadı: MİYNAT

Ünvanı: Adı:

Soyadı:

Türkçe anahtar kelimeler:

1-Transfer fiyatlandırması
2- Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri
3- Küreselleşme
4- Vergileme Sorunları

İngilizce anahtar kelimeler:

1-Transfer Pricing
2- Transfer Pricing Regulations
3- Globalisation
4- Taxation Problems

Tarih: 05.09.2008

İmza :

ÖZET

Dünya son yüzyılda, küreselleşme ile birlikte gelen ticari ve finansal liberalizasyon hareketlerine paralel olarak, uluslararası ticaretin boyutunun hızla arttığı bir sürece sahne olmuştur. Bu durum uluslararası vergi hukuku alanına giren ekonomik faaliyetlerin (uluslararası vergi rekabeti, vergi cennetleri, elektronik ticaret, türev ürünler ve uluslararası transfer fiyatlandırması) artmasına neden olmuştur.

Ülkelerin sahip olduğu vergilendirme yetkilerinin çakışması vergi sistemlerine yeni düzenlemeler getirilmesini zorunlu hale getirmiştir. Türk Vergi Sistemine dahil edilen transfer fiyatlandırması bu düzenlemelerden biridir.

Transfer fiyatlandırması, uzun yıllardan beri hem uluslararası literatürde hem de iş dünyasında yer bulmuştur. Transfer fiyatlandırması yalnızca vergiyi değil, muhasebe, finans, hukuk ve ekonomiyi de içinde barındıran çok boyutlu bir kavramdır.

Bu tezde, transfer fiyatlandırması uygulaması ayrıntılı şekilde ele alınmaya çalışılacaktır. Uygulamanın ilk olarak cereyan ettiği ve bu açıdan önemli olması nedeniyle Amerika Birleşik Devletleri düzenlemeleri başta olmak üzere, OECD ve AB düzenlemeleri çalışmaya eklenmiş bulunmaktadır.

ABSTRACT

In the last century, the world witnessed a process in which the dimension of the international trade extended rapidly parallel to the commercial and financial liberalization movements that had come with globalization. This situation causes that economical activities (international tax competition, tax havens, electronic commerce, derivatives and international transfer pricing) are included to international tax law.

Coincidence of different taxation authorities at different jurisdictions forced to make arrangements in tax systems of countries. Transfer pricing which have been included in Turkish Tax System is one of these arrangements.

Transfer pricing has been well acknowledged across both the scholar and professional globes. It is a multidisciplinary concept inhibiting not only taxation, but accounting, finance, law and economics.

In this thesis, we examine transfer pricing, as our tax statute stipulates and with all aspects. United States of America, OECD, and EU arrangements have been included to study this because of their importance.

Yemin Metni

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “*Türk Vergi Sisteminde Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Düzenlemeler*” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih 05/09/2008

MUHAMMED KEMAL BOSTAN

İÇİNDEKİLER

YÖK TEZ VERİ GİRİŞ FORMU.....	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT.....	iv
YEMİN METNİ.....	v
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KÜESELLEŞME VE VERGİLEME SORUNLARI

I. KÜRESELLEŞME KAVRAMI VE UNSURLARI.....	3
A. Çeşitli Açılardan Küreselleşme Kavramı.....	6
B. Küreselleşmenin Unsurları.....	9
II. KÜRESELLEŞME VE VERGİLEMEDE SORUNLAR.....	14
A. Küreselleşme ve Vergileme	14
B. Küreselleşme Sürecinde Vergileme Sorunları.....	16
1. Uluslararası Vergi Rekabeti.....	17
a. Yararlı Vergi Rekabeti.....	19
b. Zararlı Vergi Rekabeti.....	21
2. Vergi Cennetleri	23
3. Elektronik Ticaret.....	27
4. Türev Ürünler	30
5. Çok Uluslu Şirketlerin İşletme İçi Kazançları	33
6. Transfer Fiyatlandırması	38

İKİNCİ BÖLÜM
TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAVRAMI, YÖNTEMLERİ VE KONUYA
İLİŞKİN DÜZENLEMELER

I. TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAVRAMI VE TARİHSEL GELİŞİMİ...	39
A. Tanım.....	39
B. Transfer Fiyatlandırmasının Tarihsel Gelişimi.....	42
II. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ ÖNEMİ	43
III. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ AMAÇLARI	48
A. Transfer Fiyatlandırmasının Uluslararası Amaçları.....	49
B. Transfer Fiyatlandırmasının İç Yönetim Amaçları.....	50
C. Transfer Fiyatlandırmasının Vergisel Amaçları.....	50
IV. ULUSLARARASI TRANSFER FİYATLAMASININ ÜLKELER	
AÇISINDAN ETKİLERİ.....	51
A. Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması	51
B. Vergileme Alanı ve Kapasitesinin Azalması	51
C. Ülkelerde Kaynak Oluşumu ve Tahsisinin Etkilenmesi	52
D. Kaynak Çıkışına Yol Açması	52
E. Ödemeler Dengesini Olumsuz Etkilemesi	53
V. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ İŞLEYİŞİ.....	54
VI. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YÖNTEMLERİ	56
A. Maliyete Dayalı Transfer Fiyatlandırması	57
1. Değişken Maliyeti Esas Alan Transfer Fiyatlandırması	57
2. Toplam Maliyeti Esas Alan Transfer Fiyatlandırması.....	58
B. Piyasa Fiyatlarına Dayalı Transfer Fiyatlandırması	59
C. Çifte Transfer Fiyatlama Yöntemi	60
D. Pazarlık Sonucu Belirlenen Transfer Fiyatlandırması.....	61
E. Diğer Bütün Yöntemlerin Başarısızlığı Halinde Çözüm: “Yeniden Yapılandırma”	64
VII. TRANSFER FİYATLANDIRMASI VE YÖNTEMLERİNİN SEÇİMİNE	
ETKİ EDEN FAKTÖRLER.....	64
VIII. DÜNYADA TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN	
DÜZENLEMELER.....	65

A. Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin OECD Düzenlemeleri.....	67
1. OECD Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri	68
2. OECD Normlarında Emsallere Uygunluk İlkesi	68
3. Geleneksel İşlem Yöntemleri	72
a. Karşılaştırılabilir Kontrol Dışı Fiyat Yöntemi.....	72
b. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi	72
c. Maliyet Artı Yöntemi	73
4. Diğer Yöntemler	73
a. Kâr Bölüşüm Yöntemi	73
b. İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi.....	74
B. Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin ABD Düzenlemeleri	77
1. Emsal Bedel Tespitinde Dikkate Alınacak İlkeler	78
2. ABD’de Uygulanan Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri.....	80
3. Transfer Fiyatlamasına İlişkin Cezalar	81
C. Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Avrupa Birliği Düzenlemeleri.....	82
D. Pasifik Vergi İdareleri Birliğinin Dokümantasyon Öneri Paketi	85

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI

I. TRANSFER FİYATLANDIRMASINA YÖNELİK TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ DÜZENLEMELER.....	86
A. Eski Kurumlar Vergisi Kanunu’ndaki Düzenlemeler.....	87
B. Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’ndaki Düzenlemeler	89
C. Gelir Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Düzenlemeler.....	91
D. Bakanlar Kurulu Kararları ile Yapılan Düzenlemeler.....	92
E. Genel Tebliğler İle Yapılan Düzenlemeler.....	93
F. Yeni Düzenlemelerin Kapsamı.....	94
II. İLİŞKİLİ KİŞİLERİN BELİRLENMESİ.....	96
A. Kurumlar Vergisi Mükellefleri Bakımından İlişkili Kişiler	96
1. Kurumların Gerçek ve Tüzel Kişi Ortakları.....	99

2. Kurumların veya Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar	99
3. Kurumun veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu ya da Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar	102
4. Bakanlar Kurulu'nca İlan Edilen Ülkeler ve Bölgelerde Bulunan Kişiler	104
B. Gelir Vergisi Mükellefleri Açısından İlişkili Kişiler	105
III. EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİ VE EMSAL BEDELİN BELİRLENMESİNDE KULLANILACAK YÖNTEMLER.....	106
A. Karşılaştırılabilirlik Analizi.....	107
B. Emsal Fiyat Aralığı.....	110
C. Emsallere Uygun Fiyat ya da Bedelin Belirlenmesinde Kullanılan Yöntemler.....	111
1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi	112
2. Maliyet Artı Yöntemi.....	113
3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi.....	115
4. Kâr Bölüşüm Yöntemi	116
5. İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi.....	119
6. Mükellefin Belirleyeceği Yöntem.....	120
IV. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMASI.....	121
A. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının İşleyişi.....	124
B. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Dikkat Edilmesi Gereken Konular	127
C. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Diğer Hükümler.....	128
V. TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN BELGELENDİRME	130
A. Yıllık Olarak Düzenlenecek Form ve Raporlar	130
B. İstendiğinde Gösterilmesi Gereken Bilgi ve Belgeler	133
C. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Belgelendirme	135
VI. TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN KANUNDAKİ DİĞER HÜKÜMLER.....	137
A. Ceza Uygulaması	137

B. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemleri.....	138
C. Gayri Maddi Hakların Transfer Fiyatlandırmasına Konu Edilmesi.....	142
1. Gayri Maddi Haklarda Emsallere Uygunluk İlkesi.....	143
2. Gayri Maddi Haklarda Emsallere Uygun Bedelin Belirlenmesinde Kullanılabilecek Yöntemler	143
D. Grup İçi Hizmetlerde Transfer Fiyatlandırması Uygulaması.....	144
1. Grup İçi Hizmetlerin Tanımı ve Kapsamı	144
2. Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Belirlenmesinde Kullanılacak Yöntemler	145
SONUÇ.....	147
KAYNAKÇA	151

GİRİŞ

Son yıllarda en çok tartışılan kavramlardan birisi olan “küreselleşme”, uzun bir tarihi sürece sahiptir. Küreselleşme özellikle ekonomik, politik ve kültürel olmak üzere hayatın her alanında varlığını göstermektedir. Etkileri ve oluşumu her geçen gün yeni alanlarda kendini göstermeye devam ettiği için bütün yönlerini içinde barındıran bir tanımı yapılamayan küreselleşme, kaçınılmaz bir olgu olarak varlığını hissettirmektedir.

Küreselleşme, alışılmış düzenlerde olumlu ya da olumsuz şekilde etkisini göstermekte ve yeni oluşumların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Özellikle ekonomi ve politik alanda meydana gelen değişimler bunun kanıtıdır. Şüphesiz ki eski zamanlardan beri ülkeler arasında ticari faaliyetler gerçekleşmiştir. Küreselleşme süreciyle dünyanın herhangi bir yerindeki ekonomik veya siyasi kriz, dünyanın kalan kısmını da dolaylı ya da doğrudan etkiler hale gelmiştir. Bugün gelinen noktada, ülkeler ulusal düzeyde karar alırlarken, uzak veya yakın, kendileriyle ilişkili olan ülkelerin çıkarlarını da göz önünde bulundurmaktadırlar.

Küreselleşme süreci ülkeler arasında gerçekleştirilen ticaretin boyutlarını ve çeşitliliğini artırmış, ticaretin liberalleşmesine katkı sağlamıştır. Bu süreçte ekonomik işlemlerin ve birimlerin akışkanlığı artmış ve devlet anlayışında da değişimler yaşanmıştır.

1980’lerden önce devletler, yabancı yatırımlar için sıkı kontrol ve gümrük engelleri uygulayıp, küresel bütünleşmeyi engellemekte ve ulusal ekonomilere sermaye akışını azaltmaktayken, sonraki yıllarda siyasal sistemlerdeki demokratikleşme çabaları ve ülkeler arasında her alanda artan ilişkiler ile dışa açık piyasa ekonomisinin benimsenmesiyle yeni bir dünya düzeninin oluştuğu görülmektedir. 1990 sonrası yıllarda dünya çapında artan mal/hizmet ticareti ve doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkelerin ekonomi politikalarında etkili olduğu görülmektedir. Zira gelişmekte olan ülkeler yabancı sermaye yatırımlarını kendilerine çekebilmek için sürekli mali mevzuatlarında yabancı sermaye lehine düzenlemeler yapmaktadırlar. Bu konuda ülkeler arasında teşvik rekabeti yaşandığı bilinen bir gerçektir.

Söz konusu rekabetten en çok faydalananların ise ulus devletlerden daha çok “Çok Uluslu Şirketler (ÇUŞ)” olduğu söylenebilir, çünkü dünya ticaretinin yarıdan

fazlası sınır ötesi işlemler yapma yeteneğine sahip ÇUŞ'lar tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu şirketler farklı ülkelerde bulunan şubeleri aracılığıyla mal ve hizmet trafiğini istedikleri gibi yönlendirirken küresel vergi yüklerini de minimize etmeyi amaçlamaktadırlar.

Transfer fiyatlandırması uygulamaları uluslararası vergi hukukunun güncel ve önemli konularından birisidir. Çünkü bu fiyatlama sistemi, ÇUŞ'ların faaliyetlerinde, ödeyecekleri vergileri minimize etmek için kullandıkları en yaygın yöntemdir. Doğal olarak vergi gelirlerinden yoksun kalmak istemeyen ulus-devletler bu konuyla yakından ilgilenmektedirler.

Başta Amerika olmak üzere gelişmiş ülkelerde uzun süredir geniş bir uygulama alanı bulan, ayrı bir uzmanlık gerektirecek kadar bünyesinde ayrıntı barındıran transfer fiyatlandırmasına yönelik ülkemizde yapılan düzenlemeler, tezimizin inceleme konusunu oluşturmaktadır.

“Türk Vergi Sisteminde Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Düzenlemeler” başlıklı çalışmamız, üç bölümden oluşmaktadır. Transfer fiyatlandırması literatürde uluslararası vergi sorunları içinde ele alınmaktadır. Transfer fiyatlandırması konusuna girmeden önce vergileme alanında uluslararası gelişmeleri genel hatlarıyla incelemenin gerekli olduğu düşünülerek ilk bölümde, küreselleşme kavramı ve vergileme alanında küreselleşme süreciyle gündeme gelen gelişmelere değinilmiştir. Bunun için uluslararası vergi rekabeti, vergi cennetleri, elektronik ticaret, türev ürünler ve çok uluslu şirketlerin şirket içi kazançları konuları da incelenmiştir.

İkinci bölümde, transfer fiyatlandırması kavramı, tarihsel gelişim süreci, firmaların -özellikle çok uluslu şirketlerin- transfer fiyatlandırması uygulamasını kullanım amaçları, bu uygulamaların ülkelere etkileri, uygulamanın işleyişi ve yöntemleri ile dünyadaki gelişim süreci hakkında bilgiler verilmektedir.

Üçüncü bölümde ise 21.06.2006 tarihinde Türk vergi sistemine yeni Kurumlar Vergisi Kanunuyla dahil edilen “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Müessesesi” incelenmiştir. Sonuç bölümünde ise genel bir değerlendirme yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KÜESELLEŞME VE VERGİLEME SORUNLARI

I. KÜESELLEŞME KAVRAMI VE UNSURLARI

Küreselleşme olgusu ekonomik, sosyal, siyasal ve kültürel v.b. her alanda karşımıza çıkan bir kavramdır. Bu bölümde, yaşamın her alanında, son 20-30 yılda yaşananlar irdelenirken sürekli göz önünde bulundurulan, etkilerinden söz edilen küreselleşme kavramına değineceğiz.

Bugüne kadar küreselleşme kavramı için çok farklı kişiler ve hatta kurumlar tarafından farklı tanımlar yapılmıştır. Bilim adamları tarafından kesin hatları belirlenmiş ve genel olarak kabul edilmiş bir tanım bulunmamaktadır. Etkileri ve oluşumu her geçen gün yeni alanlarda kendini göstermeye devam ettiği için bundan sonra da farklı tanımların yapılacağı kesindir.

Küreselleşmenin tarihini, ilk çağların Asur, Pers, Helen, Roma İmparatorlukları, orta çağların Bizans ve İslam İmparatorluklarına kadar götüren görüşler vardır. Ancak bu dönemlerde küreselleşme kavramının içerdiği siyasal boyutun dışında kalan ekonomik, toplumsal ve kültürel anlamda kayda değer bir bütünleşmeden söz etmek pek mümkün değildir¹.

Küreselleşme, kapitalizmin 1970’li yıllarda içine girdiği krizi aşmak ve sistemi yeniden yapılandırmak üzere yeni bir sermaye birikimi stratejisi olarak ABD ve İngiltere’de işbaşında olan neo-liberal hükümetlerin işbirliği sonucu gündeme getirilmiştir². Ağustos 1971’de *Bretton Woods Sistemi*’nin* çökmesiyle sabit kur sistemi terk edilmiş ve gelişmiş ülkeler -başta ABD, Almanya, İngiltere ve Japonya- peş peşe sermaye hareketleri üzerindeki sınırlamaları kaldırmışlardır. Bu ülkelerde sermaye hareketleri üzerindeki kısıtlamaların kaldırılması, finansal küreselleşme ile olağanüstü bir hız kazanmıştır³.

¹ Ömer KÖSE, “Küreselleşme Sürecinde Devletin Yapısal ve İşlevsel Dönüşümü”, **Sayıştay Dergisi**, S:49, s.5. <<http://www.sayıştay.gov.tr/yayın/dergi/içerik/der49m1.pdf>> (22.02.2007).

² Nergis MÜTEVELLİOĞLU, Devrim ERSEZER, “Küreselleşme ve Sosyal Devlet”, **Küreselleşme, Demokratikleşme ve Türkiye Uluslararası Sempozyumu Bildiri Kitabı**, Antalya, 27–30 Mart, 2008, s.162.

* Bretton Woods Sistemi, Amerikan doları ve onun aracılığıyla, altına bağlı bir para sistemidir. Bu konuda detaylı bilgi için bkz; Halil SEYİDOĞLU, *Uluslararası Finans, Geliştirilmiş 4. Baskı*, İstanbul, 2003, s.11–12.

³ C. Can AKTAN, Hüseyin ŞEN, **Globalleşme, Ekonomik Kriz ve Türkiye**, TOSYÖV, Ekonomik ve Siyasal Araştırmalar Serisi No:1, Ankara,1999, s.21.

Yeni dünya düzeni ve liberalleşme kavramları da küreselleşme ile paralel olarak ele alınmaktadır. Yeni dünya düzeni taraftarlarına göre, küreselleşme kaçınılmaz bir olgu ve bu olgunun gereklerini yerine getirmek her ulus-devletin yapması gereken görevlerdendir. Doğal olarak, ulus-devlet kavramının sıkça tartışıldığı ve küreselleşen dünyada, önceden çizilmiş maddi sınırların anlamlarını yitirdiği yönünde yeni tezler de ileri sürülmeye başlanmıştır. Bu kapsamda küreselleşmeye, her ulusun geleceğini doğrudan ilgilendiren bir olgu olarak bakmak zorunlu hale gelmiştir⁴.

Küreselleşme, Berlin Duvarı'nın yıkılması, ulus devlet anlayışının zayıflaması ve bilişim teknolojilerindeki ilerlemenin hızlanması şeklindeki gelişmelerin belirleyici olduğu 1990 sonrası süreçte, ülkelerarasındaki başta ekonomik sınırlar olmak üzere, siyasi, sosyal ve hukuki sınırların kalkmasıyla birlikte tüm yerkürenin tek bir ülke gibi yeniden yapılanmasını ifade etmekte kullanılan bir kavramdır⁵.

Küreselleşme kavramına bakıldığında bakış açısına göre farklı tanımların yapıldığını görmek mümkündür. Örneğin; küreselleşmeyi Tanzi, “dünyanın geri kalanına bağılılık”⁶; Joseph E. STIGLITZ “serbest ticaretin önündeki engellerin kaldırılması ve ulusal ekonomilerin daha fazla bütünleşmesi”⁷; Thomas FRIEDMAN, “statik soğuk savaş sisteminin tersine, süregiden dinamik bir süreç olarak pazarların, ulus-devletlerin ve teknolojilerin karşı konulmaz bir biçimde, dünyanın daha önce hiç görmediği ölçüde bütünleşmesi”⁸ olarak tanımlamaktadırlar.

Amerikan Ulusal Savunma Enstitüsü küreselleşmeyi “malların, hizmetlerin, paranın, teknolojinin, fikirlerin, enformasyonun, kültürün ve halkların hızlı ve sürekli bir biçimde sınır ötesine akışı” biçiminde tanımlamaktadır. Bu enstitünün yaptığı bir çalışmaya göre küreselleşme sayesinde ülkelerin ekonomileri arasında daha önce örneği

⁴ Mehmet DİKKAYA & Fatih DENİZ, “Ekonomik Küreselleşmenin Yol Açtığı Problemler: Teorik Bakış”, **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:2, Sayı:3, 2006, s.164.

<http://iibf.karaelmas.edu.tr/sbd/makaleler/1303_9245/2006/cilt%202/sayı%203/163-181/pdf> (18.05.2007).

⁵ Naci B. MUTER & Kemal ÇELEBİ & Süreyya SAKINÇ, **Kamu Maliyesi**, Emek Matbaası, Manisa, 2006, s.214.

⁶ Gökhan SÖNMEZLER, **Küreselleşme ve Kriz: Gelişmekte olan Ülkelerde Kamu Finansmanın Dönüşümü**, Kamu Maliyesine Yeni Bakış, Seçkin Yayıncılık San. ve Tic A.Ş., Ankara, 2006, s.9.

⁷ Joseph E. STIGLITZ, **Küreselleşme Büyük Hayal Kırıklığı**, (çev. Arzu Taşçıoğlu, Deniz Vural), Mart Matbaacılık; İstanbul, 2002, s.9.

⁸ Thomas FRIEDMAN, **Lexus ve Zeytin Ağacı, Küreselleşmenin Geleceği**, (çev. Elif Özsayar), Boyner Holding Yayınları, İstanbul, 1999, s.30-31.

görülmemiş bir bütünleşme sağlanmakta, bir enformasyon devrimi yaşanmakta ve pazarlar, şirketler, örgütler ve yönetim uluslararası hale gelmektedir⁹.

Farklı bir yaklaşıma göre ise küreselleşme, soğuk savaş döneminden sonra Batı'nın zaferini yeni bir açılımla dünya geneline yayması olarak nitelendirilmektedir. Bu bağlamda “yaşanan süreç, dağılma, sömürgeleşme ve demokratikleşme sürecinde daha geriye savrulma anlamına gelmektedir.” Bu süreçte uluslararası sermayenin egemenliği kayıtsız şartsız hale gelmekte ve dünya ölçeğinde tekelleşmektedir. Bu yaklaşımı savunanlara göre küreselleşme, vahşi kapitalizmin makyajlanmış şekli ya da emperyalizmin yeni yüzü olarak karşımıza çıkmaktadır. Hatta küreselleşme, “bu yüzyılın başında terminolojiye girmiş olan emperyalizmin kendisidir. Emperyalizm denen olguya saygınlık kazandırma, emperyalizm karşısında çaresizlik yaratma çabasıdır”¹⁰. Bu anlamda küreselleşme, geçmiş dönemlerin silah desteğinde emek yoğun sömürgeleşme politikasının yerine, günümüzde finansal araçların gölgesinde sermaye yoğun sömürgeleştirme politikalarının ikame edilmesi şeklinde yorumlanabilir¹¹.

Günümüz dünyası bir yandan küresel bir köyü andırırken diğer taraftan da adeta küresel bir yağmaya dönüşmektedir. Küreselleşme açısından ülkelerin geçmiş deneyimlerine bakıldığında, önemli olan ülkelerin küreselleşip küreselleşmemeleri değil de nasıl küreselleştikleri, bireylerin küreselleşmenin derinleştirdiği risklere ve belirsizliklere karşı kendilerini nasıl güvence altına alabilecekleridir. Dünya piyasaları kargaşaların ve isyanların olduğu kadar ekonomik büyüme ve refahın da kaynağıdır¹².

Küreselleşme bir anlamda, milli ekonomik, politik, kültürel yapının bir dizi ulusötesi gelişme ile koalisyonudur ve bir ideoloji olarak da her ülkenin bir değerini etkilemesine neden olmaktadır. Bu etkileşimin finansal karakterli işlem ve davranışlara

⁹ Hasan TAĞRAF, “Küreselleşme Süreci ve Çokuluslu İşletmelerin Küreselleşme Sürecine Etkileri”, **C.Ü İktisadi İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:3, Sayı:2, 2002, s.35.

<<http://www.cumhuriyet.edu.tr/edergi/makale/146.pdf>> (20.04.2007).

¹⁰ KÖSE, a.g.m., s.6-7.<<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/içerik/der49m1.pdf>> (22.02.2007).

¹¹ İzzettin ÖNDER, “Küreselleşme Retoriği”, **Küreselleşme, Demokratikleşme ve Türkiye Uluslararası Sempozyumu Bildiri Kitabı**, Antalya, 27–30 Mart, 2008, s.34.

¹² Ramazan GÖKBUNAR, Serkan CURA, “Dünya Bankasının Yoksulluğa Karşı Politikaları: Kırgızistan Örneği”, **Finans Politik – Ekonomik Yorumlar**, 2008, C:45, S:519, s.12.

<http://www2.bayar.edu.tr/gokbunar/rg_makale_1.pdf>, (01.09.2008).

da yansıması avantaj ve dezavantajları beraberinde getirmektedir¹³. Bunun yanında birçok iktisatçı tarafından küreselleşme, ulus devletlerin sosyal standartlarını azaltmaya zorlayan bir güç olarak görülmektedir¹⁴.

Literatür örneklerinde de görüldüğü gibi araştırmacıların ve kurumların bakış açılarına göre farklı tanımları bulunan küreselleşme kavramı; ekonomik, siyasi ve sosyo-kültürel boyutları olan bir olgudur.

A. Çeşitli Açılardan Küreselleşme Kavramı

Küreselleşmenin en çok tartışılan boyutu, küreselleşmenin ekonomik boyutudur. Ekonomik açıdan küreselleşme, ülkeler arasındaki ekonomik sınırların kaldırılarak sermaye hareketleri ile mal ve hizmet hareketlerinin küresel ölçekte serbest dolaşımına izin verilmesi suretiyle ülke piyasalarının birbirine eklenmesi ve yeryüzünün tek bir pazar haline gelmesidir¹⁵.

Küreselleşmenin ekonomiler üzerine etkisi mal ve hizmet ticareti ile sınırlı kalmayıp çok daha büyük etkilere sahiptir¹⁶. Tanımların birçoğunda ekonomik boyut öne çıkarılmakta ve küreselleşme, ekonomik faaliyetlerin dünya çapında birbirine bağlanması, bağımlı hale gelmesi olarak algılanmaktadır. Buna göre küreselleşme, sermaye, yönetim, istihdam, bilgi, doğal kaynaklar ve organizasyonun uluslararasılaştığı ve tam anlamıyla karşılıklı bağımlılaştığı bir ekonomik ve siyasal yapılanmadır. Bu yeni yapılanma içinde ekonomik rekabetin zemini milli ekonomiler olmaktan çıkarak dünya gezegeninin (globus) tamamı haline gelmektedir¹⁷.

Aslında bu kavram ekonomi tarihi açısından yeni bir olgu değildir. Adam Smith ülkeler arasında işbölümünün gelişmesi ile, yani her ulusun en iyi olduğu alanda uzmanlaşıp, pahalı ürettiği ürünleri diğer ülkelere satın alması yoluyla pazarların

¹³ Muhammet AKDİŞ, “Küreselleşmenin Finansal Piyasalar Üzerindeki Etkileri ve Türkiye: Finansal Krizler-Beklentiler”, **Dış Ticaret Dergisi**, Yıl.7, Sayı. 26, Ekim 2002, s.1.

¹⁴ Ramazan GÖKBUNAR, Harun ÖZDEMİR, Alparslan UĞUR, “Küreselleşme Kısılcısındaki Refah Devletinde Sosyal Refah Harcamaları”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Cilt 9, S:2, Temmuz,2008, s.163.

¹⁵ MUTER, ÇELEBİ, SAKINÇ, a.g.e., s.214.

¹⁶ Mustafa MİYNAT, **Liberalizasyon Sürecinde İstikrar Politikalarının Gelir Dağılımına Etkisi**, Odak Yayın ve Dağıtım, Ankara, 2004, s.11.

¹⁷ Kadir KOÇDEMİR, “Atatürk Dönemi Kültür Politikası ve Küreselleşme”, **Türk İdare Dergisi**, Yıl 72, S:429, Aralık 2000, s.154.

genişleyeceğini ileri sürmüştür. Yani ekonomik anlamda küreselleşmenin temelini oluşturan serbest ticaret kavramı Adam Smith tarafından tanımlanmıştır¹⁸.

Günümüzde ekonomik anlamda bir milliyetçilikten söz etmek, hiçbir ekonomik, siyasal ve toplumsal sistemde olanaklı olarak görülmemektedir. Yabancı sermaye, sosyalizmin koyu bir şekilde uygulandığı ülkeler tarafından arzu edilir olmuş ve bu sistemlerin yıkılmasına giden süreci hızlandıran bir faktör olmasına rağmen yabancı yatırımlar teşvik edilmiştir. Bu sürecin doğal sonucu olarak günümüzde büyük ölçüde ÇUŞ'ların yönlendirdiği küresel bir ekonomik düzen, dünyanın her yanında etkinliğini sürdürmektedir¹⁹.

Küreselleşme sürecini besleyen temel dinamikler arasında uluslararası ekonominin gelişmesi ve çok uluslu şirketlerin yaygınlaşması da, kuşkusuz önemli yere sahiptir. Bilindiği gibi II. Dünya Savaşı'ndan sonra üretimin ulusal sınırlar dışına çıkması hızlanmış ve giderek yeni bir dünya ekonomisi şekillenmeye başlamıştır. Uluslararası yatırım ve üretimin kaynağını teşkil eden çok uluslu şirketler, bu tarihlerden sonraki gelişmeleri ile dünya sisteminde büyük değişikliklere yol açmışlardır.

Geniş üretim ve pazarlama alanında üst düzeyde yatay ve dikey bütünleşmeyi başaran ÇUŞ'lar, farklı ekonomik yapıları bütünleştirmekte dikkate değer bir kapasite göstermiş ve hatta karşıt amaçlı ekonomik ve sosyal sistemler arasında köprü oluşturmuşlardır²⁰.

Küreselleşmenin ekonomik boyutundaki gelişmelere paralel bir şekilde oluşan yeni devlet anlayışı kapsamında, piyasa ekonomisi tartışmasız bir ulusal politika haline gelmiştir. Bu bağlamda özelleştirme çalışmaları ile kamu kesimin faaliyet alanı sınırlandırılmış ve piyasa ekonomisine işlerlik kazandırılmıştır. Böylece devletin ekonomiyi yönlendirme faaliyeti büyük ölçüde sınırlandırılmıştır²¹.

İnsanların insan haklarıyla, hakkaniyetle, demokrasiyle, temel maddesel ihtiyaçların karşılanmasıyla, çevrenin korunmasıyla ve silahsızlanmayla ilgili

¹⁸ Turkab.net, <<http://www.turkab.net/kure/wkureekon.htm>> (18.03.2007).

¹⁹ KÖSE, a.g.m, s.11.

²⁰ KÖSE, a.g.m, s.8.

²¹ Güneri AKALIN, “**Maliyenin İflası Tartışmaları, Mali Reform ve Çıkış Yolları**”, Prof. Dr. Salih Şanver'e Armağan, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No:10, İstanbul, 1998, s.24.

kaygılarındaki büyük yükselme, günümüzde yönetime katkıda bulunabilecek yeni aktörler de yaratmıştır. Ortaya çıkan tüm farklı sesler ve kuruluşlar, küresel etkisi büyük olan türlü siyasal, ekonomik, sosyal, kültürel ve çevresel amaçların promosyonunu yapmakta giderek daha aktif duruma gelmektedirler. Bunların çoğu insanlıkla ve insanların içinde yaşadığı çevreyle ilgili olumlu kaygıların etkisindedir, ama içlerinden bazıları olumsuz, kendi çıkarına dönük ve yıkıcı bir tutum içindedir. Ulus devletler tüm bu güçlerin görünümüne uyum sağlamak ve hepsinin yeteneklerinden yararlanmak durumundadır²².

Siyasi küreselleşme daha çok uluslararası ekonomik kuruluşlarda kural koyma ve denetleme özellikleriyle dikkati çekmektedir.²³ Gerçekten de bugün bir yandan “devlet üstü” yetkilerle donatılmış yeni küresel ya da bölgesel örgütlenmelerle klasik “devlet” yapısı sarsılmaya başlarken, öte yandan “ulus” kavramı da giderek yerini (etnik, kültürel ya da çıkar birliğine dayalı) alt topluluk kavramına bırakmaktadır.

Avrupa Birliği (AB) bu konuda önemli aşamalar kaydetmiş ciddi bir örnektir. AB’ye üye ülke hükümetlerinin bir kısmı, görev ve fonksiyonlarını, güç ve yetkilerini uluslarüstü hükümet özelliği taşıyan AB Kurumlarına (Avrupa Parlamentosu, Avrupa Konseyi) devretmişlerdir. AB örneğinde açıkça görüldüğü üzere devletin geleneksel ve vazgeçilmez olarak düşünülen bir takım hak ve yetkileri (para basma yetkisi gibi) ortadan kaldırılmakta ya da sınırlandırılmaktadır²⁴.

Teknolojik gelişmeye, özellikle iletişim teknolojisindeki hızlı ilerlemelere bağlı olarak toplumların sosyal ve kültürel yapılarının da, olumlu ya da olumsuz bir biçimde dönüşüme uğradıkları görülmektedir.

Çağdaş küresel ekonomik yapılara ve evrensel değerlere uyum sağlayamayan toplumlar küreselleşme süreci tarafından kültürel değerlerini kısmen de olsa değiştirmeye zorlanmaktadır. Oysa sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeyi, eğitim seviyesi, inanç sistemi gibi faktörlere bağlı olarak bu toplumların bazı kesimleri dünya ile kültürel bütünleşmenin gerektirdiği değişimi isteyerek ve kolaylıkla sağlarken, böyle bir değişimi istemeyen veya başaramayan kesimler de mevcuttur. Bu kesimler kültürel

²² KÖSE, a.g.m, s.9.

²³ MİYNAT, a.g.e., s.10.

²⁴ Coşkun Can AKTAN, “Dünyada Yeni Trendler Çerçevesinde Devletin Değişen Rolü ve Geçiş Ekonomileri”, **Küreselleşme ve Geçiş Ekonomileri Sempozyumu**, Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi Yayınları:29, 02–04 Mayıs 2002, Bişkek, Kırgızistan, s.9.

kimliklerini koruyabilmek amacıyla demokrasinin de sağladığı olanakları kullanarak kendi aralarında geleneksel kurumlar etrafında örgütlenme yoluna gitmektedirler. Özetle küreselleşme, bir yandan yerel kimlikleri yıpratırken, diğer yandan değişime yol açmaktadır. Bu şartlar altında değişim talebiyle başa çıkamayan veya değişimi benimsemeyen toplum kesimleri çözümü, geleneksel kurumların tanıdık dünyasına dönmekte arayabilmektedirler²⁵.

Farklı dillerin, özellikle de İngilizcenin kullanımının gün geçtikçe yaygınlaşması, iletişim ağının küresel düzeydeki etkinliğini artırmaktadır. Ekonomik, politik ve teknolojik gelişmelerin etkisiyle kitle iletişim araçları üzerindeki devlet denetiminin azalması, bu araçların ticari amaçlarla çok geniş alanlara ulaşmalarını hızlandırmıştır. Küresel kitle iletişimin bir sonucu olarak da, yerel kültürlerin evrensel bir kültüre doğru dönüşüme uğramaları kaçınılmaz olmaktadır.

İngilizcenin yaygınlığı ve ABD ile İngiltere'nin teknolojik üstünlüğü, yerel kültürlerin dönüşümü üzerinde Anglo-Sakson ağırlıklı bir etkileşim yaratmaktadır. Bu etkileşim yalnız Batılı olmayan kültürlerde değil, Kıta Avrupası'nda da tepki görmekte, kültür emperyalizmine neden olduğu iddiasıyla eleştirilebilmektedir²⁶.

Diğer taraftan, iletişim ve ulaşım ağındaki hızlı gelişmeler, reklamlar yoluyla mal ve hizmetlerin tanıtımı kolaylaşmış, böylece bireyler küresel firmalar tarafından üretilen mal ve hizmet çeşitlerini yakından tanıma fırsatını bulmuşlardır.

B. Küreselleşmenin Unsurları

Küreselleşme sürecini hızlandıran, birbirinden farklı ancak birbirini tamamlayan unsurlar mevcuttur. Bu unsurlar üzerinde genel olarak bir anlaşmaya varıldığını söylemek mümkündür²⁷. Küreselleşmenin unsurlarını, sınır ötesi ticaret, sermayenin

²⁵ Devlet Planlama Teşkilatı, **Dünyada Küreselleşme ve Bölgesel Bütünleşmeler**, Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 1995, s.3.

²⁶ KÖSE, a.g.m, s.12.

²⁷ Oğul ZENGİNGÖNÜL, "Nedir Bu Küreselleşme? Kaçabilir miyiz? Kullanabilir miyiz?", **Siyasa**, Yıl:1, S:1, Bahar 2005, s.86.

mobilité kazanması, bilgi ve iletişim teknolojilerinde meydana gelen gelişmeler ve ideoloji olarak sıralayabiliriz²⁸.

Uluslararası etkileşimin ilk unsuru, sınır ötesi ticarettir. Dünya nüfusunun artışı, ulaşım ve iletişimi kolaylaştıran bilimsel ve teknolojik gelişmeler, soğuk savaşın sona ermesiyle planlı ekonomi sistemine tabi birçoğ ülkenin serbest piyasa ekonomisine yönelmesi gibi gelişmelere bağlı olarak uluslararası ticaret de önemli artışlar kaydetmiřtir²⁹.

Uluslararası ticaretin yaygınlaşması küresel rekabetin artmasını, bölgesel entegrasyonların çoğalmasını ve bölge içi ticaretin gelişmesini de beraberinde getirmiştir. Öyle ki. gerek Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT) müzakereleri, gerekse hükümet politikaları pek çok ülkede dış ticaret üzerindeki kota ve tarifelerin kaldırılmasını ya da önemli ölçüde düşürülmesine olanak sađlamıřtır³⁰. Ticaretteki küreselleşme bir taraftan dünya ticaretine giderek daha fazla ülkenin katılması ve ülkelerin dışa açılma oranlarının artması, diğer taraftan ticareti düzenleyen kuralların uygulanması konusunda zorlayıcı bir mekanizmanın oluşturması seklinde kendini göstermiştir. Küreselleşme süreciyle birlikte Az gelişmiş ülkeler (AGÜ) için dışa açılma bir kalkınma politikası halini almış ve AGÜ'ler; Uluslararası Para Fonu (IMF) ve Dünya Bankası (WB) tarafından adeta bu politikaya mecbur bırakılmıřtır³¹.

Küreselleşme sürecinde en fazla serbestlik kazanan unsur ülkelerarası sermaye hareketleridir. Sermaye faaliyetlerinin küreselleşmesi, 1950'li yıllarda başlayıp, özellikle 1980'lerde hız kazanmış, sermayenin daha düşük risk altında, daha yüksek kazanç sağlayabilmek amacıyla sınır ötesi alanlara yayılması sonucu, ulusal finans piyasaları hızla bütünleşmiş, aralarındaki sınırlar kalkmıřtır³².

Günümüz finansal liberalleşme politikalarının en önemli teorik temelini McKinnon-Shaw yaklaşımı oluşturmaktadır. Bu yaklaşım, 1970'li yıllarda Keynesyen Teori'nin sermaye oluşumu için düşük faiz politikaları önermesine alternatif olarak, Ronald McKinnon ve Bernard Shaw tarafından ileri sürülerek 1980'lerden itibaren

²⁸ Habib YILDIZ, **Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme**, Seçkin Yayıncılık Ankara, 2005, s.25.

²⁹ DPT, **Küreselleşme Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2000, s.23.

³⁰ AKTAN, ŞEN, a.g.e., s.17.

³¹ Cahit AYDEMİR, Mehmet KAYA, "Küreselleşme Kavramı ve Ekonomik Yönü", **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Bahar-2007, C.6, S.20, s.270-271. < www.e-sosder.com > (25..5.2008).

³² Mehmet AKTEL, **Küreselleşme ve Türk Kamu Yönetimi**, Asıl Yayın Dağıtım, Ankara, 2003, s.89.

uluslararası mali kuruluşlar ve sanayileşmiş bazı ülkeler tarafından kabul görmüştür. McKinnon-Shaw, ekonomik büyüme ve kalkınma için finansal liberizasyona gidilmesini ve pozitif faiz oranı uygulanması gerektiğini ileri sürmüşlerdir. Yazarlara göre, düşük faiz oranları sermaye kaçışına neden olmakta ve yurt içi yatırımlar için gerekli tasarrufların azalmasına neden olmaktadır. Faiz oranları libere edildiği takdirde sermaye, kendi kendini finanse eden düşük getirili yatımlardan, daha iyi enformasyona sahip olan finansal sektörün aracılık ettiği prodüktivesi yüksek yatırımlara kayacaktır. McKinnon-Shaw'a göre, faiz oranlarının düşüklüğü ticari bankaların aşırı serbestleşmesine ve finansal kurumların mantar gibi çoğalmasına neden olmaktadır³³.

Uluslararası sermaye hareketleri hacim ve hız olarak günümüzde büyük değişime uğramaktadır. Sermaye gittiği ülkede istediği koşullar (uygun faiz, döviz, enflasyon oranları, siyasi istikrar) varsa kalmakta, aksi takdirde ülkeyi hızla terk etmektedir. Girdiği yerlere, büyük miktarlarda geldiği için büyük döviz bolluğu oluşturmakta, ekonomilerde ani bir canlanma yaşanmaktadır. Fakat aniden çıktığında arkasında büyük bir kaos ve boşluk bırakarak, bankaların döviz pozisyonlarını kapanamaz hale getirmektedir. Ülkelerin kredi notları düşmeye başlamaktadır. Küreselleşmenin sermaye hareketleri boyutunda dikkati çeken nokta, sermayenin artık kendi kabına sığmayarak, bütün dünyayı bir pazar gibi algılaması ve serbest hareket edebilmek için, ulus-devletleri kendi kurallarıyla uyumlaştırma çabasıdır³⁴.

Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmelerle* ulaşım ve iletişim maliyetlerinde ciddi azalmalar meydana gelmiştir. Dünya ekonomisinin daha hareketli ve birbiriyle daha bağlantılı hale gelmesine neden olan bu gelişmeler küreselleşmenin üçüncü unsurunu oluşturmaktadır.

Teknoloji, küreselleşme sürecinde yeterli koşul değildir; ancak olmazsa olmaz koşuldur. Günümüzde olağanüstü bir hızla ucuzlayarak yaygınlık kazanan bilişim teknolojileri, uluslararasıdaki değişim/etkileşim sürecinde, küresel dönüşümü hızlandırmaktadır. Nitekim 1945 yılından beri, okyanus ötesi nakliye bedelleri yüzde

³³ MİYNAT, a.g.e., s.7-8.

³⁴ AKTEL, a.g.e., s.92.

* Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler konusunda bkz.; Ramazan GÖKBUNAR, Serhat BAŞTAN, "Kamu Hizmetlerinin Sunumunda E – Devletle İlgili Yeni Gelişmeler: Tümüleşik E – Devlet Sistemlerine Doğru", **DEÜ – İİBF Dergisi**, C:19, S:1, Yıl:2001, s.71-79, <http://www.iibf.deu.edu.tr/dergi/1141030834_1.pdf>.

50; hava taşımacılığı maliyetleri yüzde 80 ve transatlantik telefon bedelleri de yüzde 99 oranında gerilemiştir³⁵.

Teknolojik gelişme bir yandan üretim ve rekabet yapısını, bir yandan toplumsal yapıyı, hatta küresel siyaseti dahi etkileyebilen güçlü bir aktördür. Teknolojinin bu çarpıcı gücü bilginin ve hızın önemini artırmıştır. Bilgi ve teknolojiye dayanan yeni ekonominin koşulları günlük yaşamı da etkilemektedir. Her türlü iletişimin dijital yollarla yapılabilmesi, ticaretin sanal bir ortama taşınması, devletle olan ilişkilerin dahi elektronik kanallar üzerinden yürütülmesi noktasına varmıştır. Teknolojinin önce sesli, sonra görüntülü iletişimi mümkün kılması, son olarak da her türlü bilgi ve belgenin transferine imkan veren internetin yaygınlaşması ile birlikte ulusal ve uluslararası ticaret bambaşka bir görünüm kazanmıştır. Bugün artık sınırların kalktığı, rekabetin mikro düzeye indiği, internet üzerinden yürüyen bir uluslararası ticaretten bahsetmek mümkündür. Doğal olarak bu durum, bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmenin ülkeler için dış ticareti artırıcı bir unsur olduğunu akla getirmektedir³⁶.

İdeoloji küreselleşmenin dördüncü unsurudur. 1990'ların başında komünizmin çökmesiyle soğuk savaş dönemi ve ülkeler arasındaki ideolojik kutuplaşmalar sona ermiştir. Soğuk savaş döneminin sona ermesi, küreselleşme önündeki engelleri ortadan kaldırmış ve eski Doğu Bloku ülkelerinin batı ile yakın ekonomik ve siyasi entegrasyon içine girmelerine ortam hazırlamıştır. Sonunda bu ülkeler, siyasi açıdan demokrasiyi; ekonomik açıdan da serbest piyasa ekonomisini benimsemeye başlamışlardır³⁷. İdeolojik anlamda küresel sermaye, serbest pazarın özel ekonomideki üstünlüğünü artırmakta ve kamunun ekonomiye müdahalesini etkisiz ve arzu edilmeyen bir unsur olarak kabul etmektedir³⁸.

1989 yılında Berlin Duvarı'nın yıkılmasıyla küreselleşme hareketleri hızlanmıştır. "Washington Consensus"^{*}u olarak adlandırılan anlayışta ekonomik

³⁵ Veysel BOZKURT, "Küreselleşme: Kavram, Gelişim ve Yaklaşım", <<http://www.genbilim.com/content/view/1659/84/>> (07.11.2007).

³⁶ Kadir KARAGÖZ, "Bilgi İletişim Teknolojilerindeki Gelişimin İhracata Etkisi: Türkiye İçin Ampirik Bir Analiz", **Maliye Dergisi**, Sayı 153, Temmuz-Aralık 2007, s.215-216.

³⁷ AKTAN, ŞEN, a.g.e., s.18.

³⁸ Berch BERBEROĞLU, "The Dynamics of Neoliberal Globalization and Its Impacts on Society in the 21. Century", **Küreselleşme, Demokratikleşme ve Türkiye Uluslararası Sempozyumu Bildiri Kitabı**, Antalya, 27-30 Mart, 2008, s.17.

* Washington Konsensüsü hakkında bkz.; Ramazan GÖKBUNAR, Halit YANIKKAYA, **Etkin Devlet ve Ekonomik Gelişme**, Odak Yayınları, Ankara, 2004, s.1-2.

etkinlik, iyi işleyen bir sivil toplum, adalet mekanizması ve özel mülkiyet hakkına saygıya dayanan sürecin ateşleyici gücü olmuştur. ABD hazinesi, yeni pazarlara kolayca mal satmak ve emek maliyetinin düşük olduğu ülkelerde üretim yapmak isteyen Çok Uluslu Şirketler ve “Wall Street Üçlüsü”nün temsil ettiği finansal sermaye, yeni dünya düzenin başladığını ilan etmiştir³⁹.

Yeni Dünya Düzeni sloganının en önemli niteliği “dünya düzeni” bölümü ile bireyleri ve toplumları tedhiş ederek ürküntü yaratmasıdır. Zira bu sloganla kalplere ve beyinlere yeni uygulamaların bir düzen olduğu, bütün dünyayı kapsadığı fikri aşılana çalışılmakta ve insanların bu yeni düzene uyum sağlamaları ve olabildiğince içinde yer almaları yönünde bir resim çizilmektedir⁴⁰.

Küreselleşme süreciyle ülkeler arasındaki ekonomik uzaklıkların azalması, dünya düzeyinde vergi yapıları için ciddi olumsuzluklar ortaya çıkarmıştır. Ülkeler, vergi geliri düzeyinde, vergi idaresi ve uyumu sistemlerinde, geniş kapsamlı, fakat aşamalı değişiklikler yapmış ve yapmaya devam etmektedirler.

Gelişmiş ekonomiler son yirmi yılda, özellikle artan ticaret ve sermaye akımları yoluyla, ekonomik entegrasyonda önemli bir artış yaşamıştır. Ekonomik entegrasyonun sonuçlarından biri; sermaye gibi mobil olan faktörlerin vergilendirilmesinin zorlaşmasıdır.

1980’li yıllardan sonra etkisi belirgin şekilde görülen küreselleşme ile uluslararası alanda vergi kaynaklarının çoğalması vergi otoritelerinin çeşitli sorunlarla karşı karşıya kalmasına neden olmuştur. Ülkelerin yabancı sermaye yatırımlarını kendilerine çekebilmek için vergi oranlarını düşürmeleri ile ortaya çıkan uluslararası vergi rekabeti, sermayenin hiç vergilenmediği ve transferi önünde engellerin bulunmadığı vergi cennetleri, dünyayı saran internet ağı üzerinden sınır tanımaksızın ticari işlemlerin gerçekleştirilmesine imkân sağlayan elektronik ticaret, finansal risklerden korunma amacıyla çeşitlenen piyasa araçları olarak türev ürünler ve transfer fiyatlandırması vergileme alanında tartışılan yeni konular olmuştur.

Dünyanın pek çok ülkesinin vergi sistemini etkileyen uluslararası nitelikteki bu gelişmeler, vergi sistemlerinin yeni oluşumlara göre revize edilmesini gerektirmiştir.

³⁹ Mustafa MİYNAT, Birol KOVANCILAR, **Altın Deli Gömleği ile Kleptokrasi Kışkacında Türkiye**, Birinci Kadir Has Ödülleri Kitabı Globalleşen Dünyada Türkiye’nin Yeri, Birinci Baskı, 2004, s.229-230.

⁴⁰ ÖNDER, **a.g.m.**, s.30.

Küresel hale gelen vergi sorunları, sadece ülkelerin kendi içindeki vergileme politikaları ile giderilebilecek durumda değildir. Bu nedenle uluslararası boyuttaki bu sorunlarla mücadele edebilmek için ülkelerin uluslararası işbirliği içinde olmaları gerekmektedir.

II. KÜRESELLEŞME VE VERGİLEMEDE SORUNLAR

A. Küreselleşme ve Vergileme

Küreselleşme ile sermaye akışkan hale gelmiş, bilgi alışverişi hızlanmış ve ucuzlanmış ve ÇUŞ'lar dünyada yeni bir güç haline gelmiştir. Bu gelişmeler kamusal finansman alanında fırsatlar sağladığı gibi ulus devletlerin hareket alanını da daraltmıştır. Bu bağlamda, bir yandan devletlerin geleneksel vergi yapıları değişirken diğer yandan devletlerin birbirleriyle vergi konusunda rekabet ettiği bir sistem ortaya çıkmıştır⁴¹.

Birçok ülkenin vergi sistemi dış ticarete korumacı politikaların uygulandığı ve uluslararası sermaye hareketlerinin büyük boyutlara ulaşmadığı dönemlerde oluşturulmuştur. Ulus devlet yetkilileri mülklik ilkesi gereği kendi ülkelerinde meydana gelen vergilemeye konu tüm faaliyet ve gelirleri vergilendirebilmekte ve vergi politikalarının diğer ülkeleri nasıl etkileyeceğini dikkate almadan uygulamaktaydı.⁴²

Bu dönemde vergi politikalarının geleneksel işlevi, bütçe harcamalarına bağlı olarak belirli bir gelir hedefini tutturma idi. Tabii bu yapılırken de vergilerin ekonomide denge ve istikrarı sağlaması, ekonomik gelişmeyi sağlaması ve gelir dağılımını düzenleme gibi makro ekonomik etkileri de göz önünde bulundurulmaktaydı⁴³.

Bu yüzden son zamanlara kadar yapılan vergileme ile ilgili çalışmalarda daha çok kapalı bir ekonomideki vergilemenin yapısı ve etkileri üzerinde durulmuştur. Ancak küreselleşme ve artan ekonomik entegrasyonlar vergilemedeki yaklaşımları etkilemeye ve değiştirmeye başlamıştır. Özellikle, sermayenin ülkeler arasında kolayca dolaşımını engelleyen düzenlemelerin azaltılması veya kaldırılması, bölgesel ticari blokların

⁴¹ Savaş Çelik, "Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar", **Vergi Dünyası**, Sayı:270, Şubat 2004, s:154.

⁴² Vito TANZI, "Globalization, Tax Competititon and Future Tax Systems", **IMF Working Papers**, WP/96/141, December, 1996.

⁴³ Niyazi CANGİR, "Vergide Rekabet ya da Vergi Politikasının Değişen İşlevi-I", **Yaklaşım**, S:91, Temmuz, s.104.

oluşturulması, dünya ölçeğinde faaliyette bulunan çok uluslu şirketlerin yaygınlaşması ve bilgi teknolojilerinde kaydedilen önemli gelişmeler vergi politikasına ayrı bir boyut ve ivme kazandırmıştır.

Küresel bağlamdaki bu olumlu gelişmeler vergiyi uluslararası ticaret ve yatırım kararlarında önemli bir faktör haline getirmiştir. Bunun sonucunda yatırım, finansman ve diğer iş kararlarında ülkelerin vergileme koşulları önemli bir belirleyici unsur olmuştur. Artan küreselleşme eğilimleri, çoğunlukla hükümetlerin vergi politikalarını diğer vergileme alanlarındakinden bağımsız bir şekilde seçme yeteneğini önemli ölçüde sınırlandırmıştır. Küresel anlamdaki bu gelişmelerin sonucu olarak, vergi sistemleri arasındaki farklılıklarda rekabete açık hale gelmiş, geçmişten farklı olarak, ulusal düzeyde belirlenen vergi politikası tercihlerinin etkileri ulusal sınırlar içinde kalmamıştır. Bu durumda ulus devletler, ülke içinde egemenlik haklarının karşılığında sahip oldukları tekel gücünü belli ölçüde yitirtirken, küresel arenada tıpkı firmaların kendi aralarında yaptıkları gibi, rakipleri ile rekabet etmeye başlamışlardır⁴⁴.

Son yıllarda bireylerin diğer ülkelerde elde ettiği gelirlerde önemli artışlar olmasına rağmen, bu kişilerin yurt dışından elde ettikleri bu gelirlerin belirlenmesindeki güçlükler nedeniyle şahsilik ilkesinin uygulanması gittikçe güçleşmektedir. Ayrıca farklı ülkelerin vergi idareleri arasında bilgi alışverişinin sınırlı olması nedeniyle bireyin diğer ülkelerde elde ettiği gelirin tamamı beyan edilmemeye başlanmıştır. Ülkeler arasında vergi rekabetinin yaşanmaya başlanması ve tercihli vergi sistemleri ve vergi cennetleri vergiden kaçınmayı ve vergi kaybını hızlandırmıştır. Vergi cenneti ülkeler kendilerine yönelen sermaye üzerinden aldıkları çok küçük oranda vergi ve ücretlerden gelir elde ederken, finansal sermaye sahiplerinin vergi cennetlerindeki yatırımlarından elde ettikleri gelirleri beyan etmemeleri nedeniyle sermayenin kaynağı olan ülkeler vergi kaybına uğramışlardır. Yine türev ürünler ve benzeri yeni finansal piyasa araçları vergilendirme açısından problemlere yol açmıştır. Yeni finansal araçların çoğunlukla offshore merkezlerde faaliyet göstermeleri ve elektronik ticarete meydana gelen artış, gelirin elde edilmesi, nerde elde edildiği ve mükellefin ikametgâhı konusunda

⁴⁴ YILDIZ, a.g.e., s.130.

sorunların ortaya çıkmasına yol açmış ve ülkeler açısından vergi almayı zorlaştırmıştır⁴⁵.

Böyle olunca küresel ekonomik entegrasyonlarla birlikte çağdaş devletlerin vergi toplama ve optimal bir vergi tabanı tesis etme imkanları giderek güçleşmiştir. Kişi ve firmaların ulusal vergi sistemindeki farklılıklardan ya da vergi sistemleri arasındaki arbitraj oranlarından faydalanmak amacıyla vergi yükü düşük ülkelere yönelmeleri nedeniyle akışkanlığa sahip fiziki, finansal ve beşeri sermaye kaybına maruz kalan ülkelerde düşük kalifiye iş gücü ile hareketli olmayan fiziki sermaye üzerinde vergi yükü artmaya başlamıştır. Vergi tabanının da uluslararası düzeyde akışkan hale gelmesi sonucunda da sermaye ve işgücü üzerinden alınan vergilerin ağırlığı toplam vergi gelirleri içinde değişmiştir. Yani vergiler hareketli olmayan emek gibi faktörler üzerine yoğunlaşırken, sermaye üzerinden alınan vergilerde önemli azalmalar yaşanmıştır. Başka bir deyişle ülkelerin vergi yüklerinin bir kısmının gelirden tüketime, bir kısmı da sermayeden ücrete yönelmiştir.⁴⁶

Dünyanın bu ekonomik dönüşümü, vergilemenin rolüne ilişkin genel kabulleri ve vergi politikasının altında yatan nedenleri de etkilemiş hatta devletin vergi koyma gerekçelerini bile değiştirmiştir.

B. Küreselleşme Sürecinde Vergileme Sorunları

Günümüzde vergiler küreselleşmiş bir dünya ekonomisindeki değişimlere her zamankinden daha fazla yanıt vermek durumundadır. Küresel ekonomiye katılma, keyfi devlet davranışları üzerindeki kısıtlamaları daha da sıkılaştırmakta, devletin sermayeyi vergilendirme yeteneğini azaltmakta ve mali piyasaların parasal ve mali politikalar üzerindeki denetimini artırmaktadır. Sermayenin tam anlamıyla mobiliteye gittiği ve uluslararası sermaye hareketlerinin tamamen liberalleştiği bir ortamda uluslararası

⁴⁵ İstiklal Yaşar VURAL, “Globalleşmenin Vergileme ve Vergi Sistemleri Üzerine Etkileri”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:3, Sayı:2, Ocak 2001, s.251–252.

⁴⁶ YILDIZ, a.g.e, s.132.

işletmelerin çifte vergileme yoluyla engellenmemesi, vergi sistemlerinin birbirini bütünler tarzda geliştirilmesi gereği vardır⁴⁷.

Transfer fiyatlandırması uygulamaları uluslararası vergi hukukunun en güncel ve en önemli konularından birisidir. Çünkü bu fiyatlama sistemi, dünya ticaretinin yarısından fazlasını gerçekleştiren ÇUŞ'ların faaliyetlerinde, ödeyecekleri vergileri minimize etmek için kullandıkları en yaygın yöntemdir. Doğal olarak vergi gelirlerinden yoksun kalmak istemeyen ulus-devletler bu konuyla yakından ilgilenmektedirler.

ÇUŞ'un transfer fiyatlaması kullanımı ile çifte vergilemeden kaçınma eğilimi arasında açık bir ilişkinin varlığı ortaya çıkmıştır. Birçok ülke küreselleşmeden kaynaklanan karmaşık ticaret ve transfer fiyatlaması konularını çözüme kavuşturmak için kendilerini baskı altında hissetmektedirler⁴⁸.

Transfer fiyatlandırması literatürde uluslararası vergi sorunları içinde ele alınmaktadır. Biz de, transfer fiyatlandırması konusuna girmeden önce uluslararası vergi vergileme sorunlarını kısaca ele almanın faydalı olacağı görüşündeyiz.

Tarihin her döneminde ülkelerarası mal ve faktör alışverişi gerçekleştirilmiştir. Son 20-30 yılda artan küreselleşme olgusu ve uluslararası ekonomik entegrasyonlar bu ekonomik ilişkilerin kapsamını ve yoğunluğunu en üst seviyelere çıkarmıştır. Ekonomik anlamda küreselleşme olgusunun hızla gelişimi vergileme alanında yeni kavram, konu ve sorunlar ortaya çıkmasına neden olmuştur. Küreselleşme sürecinde vergileme alanında ortaya çıkan gelişmeleri, vergi rekabeti, vergi cennetleri, elektronik ticaret, türev ürünler, çok uluslu şirketler ve transfer fiyatlandırması şeklinde inceleyebiliriz.

1. Uluslararası Vergi Rekabeti

Vergi rekabeti, artan küreselleşme sonucu vergileme alanında belirginleşen kavramların başında gelmektedir. Gerek küreselleşmenin getirdiği liberalizasyon gerekse

⁴⁷ Ali Rıza GÖKBUNAR, "Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme", **Yönetim ve Ekonomi**, Yıl:1998, S:4, s.177, <<http://www.canaktan.org>>, (26.09.2006).

⁴⁸ Ramazan GÖKBUNAR, Ahmet UTKUSEVEN, Keramettin TEZCAN, **Yeniden Yapılanma veya Yeniden Yapılanma: Vergi İdaresi ve Denetimi İçin İşte Bütün Mesele Bu**, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, Ankara, 2002, s.18.

<<http://bayar.edu.tr/kutuphane/vergi.pdf>>, (11.09.2006).

iletişim ve enformasyon alanındaki gelişmeler ve hızlı teknolojik gelişmelerin sonucu artan faktör hareketliliği ülkeler arasında vergi rekabetini artırmıştır.

Küreselleşme bütün ekonomik unsurlar gibi vergi sistemlerini de önemli ölçüde etkilemektedir. Bu etkileşimin ilk ve en önemli ayağı vergi kaynaklarının mobilitesinin artması ve ülke sınırlarının elektronik yollarla ortadan kaldırılabilir hale gelmesidir. Kaynakların uluslararası alanda hareketlilik kazanmaları sonucu vergi rekabetinin artması, ülkeleri vergi sistemlerinde bir takım değişikliklere gitmek zorunda bırakmıştır⁴⁹.

Vergi rekabeti, bir bölge veya ülkedeki bireyler ve işletmelere teşvik sağlamak üzere, vergisel ayrıcalıklar kullanılarak farklı vergilendirme yetkisine sahip birimler arasında gerçekleştirilen rekabet olarak tanımlanabilir⁵⁰. Daha kapsamlı olarak vergi rekabeti, ekonomik entegrasyon hareketleri ve sermayenin serbest dolaşımına bağlı olarak, ülkelerin finansal sermayeyi ve yabancı şirketleri kendi ülkelerine çekebilmek ve ulusal sermaye ve şirketleri ise kendi ülkelerinde tutabilmek için vergi oranlarını düşürerek rakip ülkelerin vergi tabanlarında aşınmaya neden olmaları şeklinde tanımlanabilir⁵¹.

Vergi rekabeti farklı şekillerde sınıflandırılabilir. Kimi yazarlara göre, kârlar üzerinden alınan dolaysız vergilerin azaltılması yoluyla yurtiçinde yerleşik firmaların rekabet güçlerinin artırılmasını amaçlayan bir vergi rekabeti “iyi”; diğer koşullarda yabancı sermayeyi çekemeyen bir ülkenin bunu vergi oranlarını düşürmek suretiyle gerçekleştirmesi halinde ise “kötü” ya da zarar verici bir vergi rekabeti söz konusudur. Vergi rekabeti, farklı ülkeler arasında uluslararası ölçekte gerçekleşiyorsa “yatay vergi rekabeti”, farklı düzeylerdeki idari birimler (örneğin, federal-federe devletler) arasında meydana geliyorsa “dikey vergi rekabeti” mevcuttur⁵².

Vergi rekabeti “vergi oranı etkisi” ve “vergi matrahı etkisi” olarak vergi gelirlerini iki şekilde etkilemektedir. Bir ülkede vergi oranı artışı söz konusu olduğunda -özellikle kapalı ekonomi varsayımı altında- meydana gelen doğrudan etki, vergi gelirlerinin artması biçiminde oluşacaktır ki bu etki vergi oranı etkisi olarak ifade

⁴⁹ Birol KARAKURT, “Sermaye Kaçışı Problemi Karşısında Değişen Vergileme Anlayışı”, **Sosyo Ekonomi**, 2005, s.150.

⁵⁰ Filiz GİRAY, “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları”, **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi**, S:9, 2005, s.94.

⁵¹ MUTER, ÇELEBİ, SAKINÇ, a.g.e., s.215.

⁵² Coşkun Can AKTAN ve İstiklal Y.VURAL, “Vergi Rekabeti”, **Erciyes Üni. İİBF Dergisi**, S:22, Ocak-Haziran 2004, s.2.

edilmektedir. Diğer bir etki ise, dışa açık ekonomilerde vergi oranlarındaki artış sonucu, değişken sermaye stokunun yurt dışına çıkarılması sonucu vergi matrahının ve dolayısıyla vergi gelirlerinin azalmasıdır ki bu etkiye de vergi matrahı etkisi adı verilmektedir. Vergi rekabeti ile vergi gelirlerinde matrah aşınmasına bağlı olarak gelir vergisi ve aynı zamanda kurumlar vergisi gelirlerinde azalma, tüketim vergileri ve sosyal güvenlik primlerinde ise artış beklenmektedir⁵³.

Uluslararası vergi rekabeti, uygulama biçimine ve ekonomik sonuçlarına göre yararlı vergi rekabeti (beneficial tax competition) ve zararlı vergi rekabeti (harmful tax competition) olmak üzere iki başlık altında incelenebilir⁵⁴.

a. Yararlı Vergi Rekabeti

İktisadi literatürde vergi rekabetinin ulusal ekonomiler üzerinde yol açtığı olumsuz etkileri nedeniyle gölgede kalan en önemli olumlu etkisi, dünya refahını arttırması olarak ifade edilmektedir. Meussen (2003)'e göre; *"Ekonomik perspektiften ele alındığında, vergi rekabeti ülkelerde etkinliğe ve herkes için en yüksek olası refah düzeyine yol açabilir"*⁵⁵.

Teather (2005)'e göre; *"Serbest piyasa taraftarları, vergi rekabetinin tıpkı diğer rekabet türlerinde olduğu gibi yararlı olduğunu ileri sürmektedirler. Rekabetin olmadığı bir ortamda, daha verimli çalışmak gibi bir dürtüye sahip olmayan tekelci firma, tüketicinin istediği şeyleri üretmeye daha az gereksinim duymaktadır. Son on yılların daha açık ve daha rekabetçi çevresi, vergi sistemleri üzerinde vergi reformlarını karakterize eden vergi tabanını genişletme ve vergi oranlarında indirimi kapsayan pek çok pozitif etkiye sahiptir"*⁵⁶.

Gaffney (2002)'e göre; *"Verimli bir yönetim, kaliteli kamu hizmetini yüksek vergi almaksızın ya da aynı hizmeti daha düşük vergi alarak sunabilir. Bu zararlı mıdır? Emek ve sermaye faktörünü ülkeye çekebilmek için yönetimler arasındaki*

⁵³ Semih ÖĞÜT, "Avrupa Birliği'nde Vergi Rekabeti", **Vergi Sorunları**, 2003, S:176, s.216.

⁵⁴ Türkan ÖNCEL ve Yenal ÖNCEL, "Uluslararası Vergi Rekabeti", **Maliye Araştırma Konferansları**, seri:43, 2003, s.3.

⁵⁵ Gerard MEUSSEN, "The EU Fight Against Harmful Tax Competition; Developments in Light of the Enlargement of the EU with 10 Candidate Member States", 2003, < www.eurofaculty.lu/taxconference/files/tp_A2/Meussen.pdf > (Erişim: 02.01.2008).

⁵⁶ Richard TEATHER, "The Benefits Tax Competition", **The Institute Economics Affairs**, 2005, s. 34-37.

rekabeti destekleyen düşünce tarafından monopolleri, tüketicileri ve üreticileri cezbedici rekabet kabul edilebilir. Bu gibi bir rekabet, zorba yönetime -tekelci yönetimin uygulamalarına- karşı alınan savunmanın en temel şeklidir⁵⁷ ".

Wilson (1999)'a göre rekabet, şayet kârlar üzerine uygulanan dolaysız vergilerin indirilmesi suretiyle yurt içi firmaların rekabet güçlerini arttırmayı amaçlıyorsa "yararlı vergi rekabeti" söz konusu olmaktadır⁵⁸.

OECD uzmanlarının bir kısmı rekabetle ilgili hiçbir şeyin kötü olmadığını, rekabetin her zaman etkinliği arttırdığı, dolayısıyla vergi rekabetinin de olumsuz sonuçlar meydana getirmeyeceği görüşünü savunmaktadırlar. Aksi halde, monopoller, tüketicinin istediğinden daha az üretimi ve etkinsizliği teşvik edecektir. Bu nedenle vergileme bağlamında yaşanan bu rekabet bazı çevrelerce "yararlı vergi rekabeti" olarak adlandırılmaktadır⁵⁹. Ülkelerin yararlı vergi rekabeti sürecinde bulunma nedenleri şu şekilde özetlenebilir⁶⁰:

— Vergi rekabeti mali disiplini sağlamaktadır. Ülkelerin ulusal vergi matrahı üzerinde sahip olduğu tasarruf gücü, vergi sistemlerini kendi çıkarları doğrultusunda manipüle etmek isteyen parti ve çıkar gruplarına imkan sağlayabilir. Bu durum, kamusal mallar dolayısıyla kamu harcamalarında aşırılık tehdidinde yol açabileceği gibi vergi yükünün mali yönden güçlü bir azınlık lehine yeniden dağılımına neden olabilir. Böyle bir ortamda uluslararası rekabet baskısı, devletleri vatandaşlarına sunacağı kamu hizmetleri ve vergi yükünü daha iyi ve dengeli şekilde düzenlemeye zorlamaktadır.

— Uluslararası vergi rekabetinin arkasında yatan kilit düşünce, verginin "tarafsızlığı"dır. Vergi tarafsızlığı, aynı zamanda kaynak dağılımında etkinliği de beraberinde getirmektedir. Vergilerin tarafsızlığı bozan etkileri, vergi teşvik önlemleriyle giderilebilmekte ve böylece piyasada oluşan kaynak dağılımının ekonomik ve sosyal hedefler doğrultusunda değiştirilmesi mümkün olabilmektedir.

⁵⁷ Mason GAFFNEY, "The Worldwide Benefits of International Tax Competition", 2002, <www.cooperativeindividualism.org/gaffney_benefits.html> (Erişim: 22.04.2008).

⁵⁸ John Douglas WILSON, "Theories of Tax Competition", **National Tax Journal**, 1999, Vol. 52, No: 2., s. 289.

⁵⁹ YILDIZ, a.g.e., s.65.

⁶⁰ GİRAY (2005), a.g.m., s.97-98.

— Vergi rekabeti aracılığıyla kaynakların daha etkin dağılımı ve kullanımını sağlanarak dünya genelinde refah ve yaşam standardı yükseltilebilir.

— Yararlı” vergi rekabeti ülkeleri, kamu harcamalarını uygun bir düzeyde mümkün olduğunca düşük tutmaya yöneltecektir. Bu durum ülkeleri, vergi yükümlülerinin toplam vergi yükü ile kamu hizmetlerinin kabul edilebilir bir düzey arasında uygun bir dengeyi bulmaya zorlamaktadır.

Uluslararası alanda vergi rekabetinin hangi eşikten sonra yararlı etkisinin zararlı etkiye dönüştüğünün sınırını kesin olarak belirlemek oldukça zordur. Ülkeler kendi vergilendirme yetkilerini kullanırken ve uluslararası rekabet gücünü arttırabilmek amacıyla bazı vergisel düzenlemeler yaparken ulusal refahı arttırma, uluslararası ilişkileri geliştirme amacına odaklanmıştır. Vergilendirme yetkisi kullanılırken alınan kararlar, ülkenin kendi çıkarları doğrultusunda yararlı etkiler meydana getirirken, diğer ülkeleri de teşvik edip, canlandırıyorrsa arzulan bir tablo oluşmaktadır. Ancak bu durum, belli bir eşikten sonra uluslararası alanda diğer ülkeleri olumsuz etkiliyorsa şayet, zararlı vergi rekabeti söz konusu olmaktadır⁶¹.

b. Zararlı Vergi Rekabeti

Bazı vergi rekabeti uygulamaları, dünya refahını optimum noktasının altına düşüren yanlış kaynak dağılımına yol açmaktadırlar. Bu durum vergi rekabeti ile amaçlanan hedeflere ulaşmayı önleyebilmekte ve birtakım sorunlar yaratabilmektedir. Bu tür vergi rekabetine “zararlı veya adil olmayan (haksız) vergi rekabeti (bad or harmful competition)” denilmektedir. Zararlı vergi rekabeti; birtakım vergisel avantajlarla, uluslararası yatırım kararlarının çarpıtılmasıyla yaratılan etkinlik kaybı sonucu ülkelerin vergi gelirlerindeki azalmayı ifade etmektedir. Wallace Oates, zararlı vergi rekabetini; bir vergi idaresinin vergi matrahını belirlerken, diğer vergi idarelerinin olası etkilerini dikkate almadığı bir “mali dışsallık” türü olarak tanımlamaktadır⁶².

Zararlı vergi uygulamalarında devlet, yabancı yatırımcılara bilerek ve isteyerek kendi mükelleflerine sunduğu vergi ortamından daha avantajlı bir vergi ortamı sunmaktadır. Sonuç itibariyle serbest dolaşan sermaye, düşük oranlı vergi

⁶¹ Mustafa MİYNAT, Birol KOVANCILAR, Sibel A. BURSALIOĞLU, **Kamu Maliyesinde Küresel Değişimler**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2007, s.63.

⁶² GİRAY (2005), a.g.m., s.110.

uygulamalarının olduğu ülkelerde vergi ödeyip, daha yüksek vergi oranlarına sahip olan ülkelerin sunmuş olduğu kamusal hizmetlerden yararlanarak mobilitesi kısıtlı olan vergi ödeyicileri üzerinden kazanç sağlayacaktır⁶³.

Bir vergi teşvikinin zararlı vergi rekabetine neden olup olmadığının tespiti amacıyla genel kabul görmüş temel kriterler aşağıda sıralanmıştır⁶⁴:

- Vergi teşvikinin yalnızca ülkeye yerleşmeyen yükümlüler veya bu yükümlülerin işlemleri açısından geçerli olması,
- ÇUŞ'lar lehine kabul edilen uluslararası ilkeler dışındaki ilkelere göre vergilendirilebilir gelirin hesaplanmasını sağlayan teşvik uygulaması,
- Saydamlıktan yoksun vergi teşvikleri,
- Vergi rekabeti sonucu mobil ve daha az mobil üretim faktörleri arasında vergi yükünün tahsisi için her ülkenin karar yeteneğinin azaltılması,
- Diğer ülkelerin vergi kanunlarıyla uyumlu olmayan teşvikler,
- Finansal ve dolaylı olarak reel yatırım akımlarının bozulması,
- Ulusal ekonomiden izole edilen ve böylece ulusal vergi matrahı üzerinde etkisi olmayan faaliyetler için verilen vergi teşvikleri,
- Herhangi bir ekonomik faaliyetin yokluğunda dahi vergi avantajlarının garanti edilmesi.

Zararlı vergi rekabeti birtakım ekonomik, mali ve sosyal sorunlar yaratmaktadır. Öncelikle zararlı vergi rekabeti vergi matrahında erozyona neden olarak “mali bozulma” olarak nitelendirilen vergi kayıplarına neden olur. Uygulamada vergiler ve kamu harcamaları arasındaki dengeyi tehdit eden daha düşük vergileme için baskı bulunmaktadır. Bu bir ülke tarafından sunulan kamusal malların daha düşük düzeyde olmasına yol açarak “alt düzeyde yarış (race to the bottom)” olarak adlandırılan durumu yaratır. Bu noktada adil vergi rekabeti, adil olmayan vergi rekabetine dönüşür. Ülkelerin toplam vergi gelirlerinin, kamu hizmetlerini yeterli düzeyde ve devamlı finanse etme oranını düşürür⁶⁵.

⁶³ MİYNAT, KOVANCILAR, A. BURSALIOĞLU, a.g.e., s.64.

⁶⁴ Filiz GİRAY, “Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler”, **Vergi Dünyası**, S:272, 2004, s.177.

⁶⁵ MEUSSEN, a.g.m., s.1.

Zararlı vergi rekabeti etkin vergilemeyi bozan dışsallıklara neden olmaktadır. Zararlı vergi rekabeti sadece yatırımların yerleşimi konusunda değil aynı zamanda yatırımların yöneldiği sektörler açısından da bir çarpıklık yaratacaktır⁶⁶.

2. Vergi Cennetleri

Küreselleşmenin her alanda kendini yoğun bir şekilde hissettirmesiyle birlikte ülkeler doğrudan yatırımları veya portföy yatırımı olarak yabancı sermayeyi çekmek istemektedirler. Bunu gerçekleştirebilmek için bazı ülkelerin yaptığı vergisel düzenlemeler vergi cenneti kavramının ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Vergi cenneti kavramı, son dönemlerde kullanılmaya başlamış olmasına rağmen, vergi cennetleri uygulamasının ortaya çıkışı neredeyse verginin ortaya çıkışı ile aynı döneme rastlamaktadır. Antik Yunan'da, tüccarların ithal edilen ürünlerden alınan % 2'lik vergiden kaçınmak amacıyla mallarını, Atina açıklarındaki adalarda depolamaları o gün koşullar açısından tam anlamlandırılmamış vergi cenneti mantığının bir örneği sayılmaktadır. Modern anlamda vergi cennetlerine 20. yüzyılda, I. Dünya Savaşı ardından ABD ve İngiltere'de vergi oranlarının yükseltilmesi halinde sermayenin yurtdışına transfer edilmesi, II. Dünya Savaşı öncesinde Rusya, Almanya, Güney Amerika, İspanya ve Balkan ülkeleri sermayelerini sosyal ve politik karmaşanın etkilerinden korumak amacıyla İsviçre'deki banka hesaplarına yatırılması, küreselleşmenin yapıtaşları olan ticari ve finansal liberalizasyonun etkisiyle oluşan dolaşım serbestisi ile özellikle ÇUŞ'ların vergisel farklılıklarından yararlanma amacıyla farklı ülkelere yönelmeleri örneklerinde rastlamak mümkündür⁶⁷.

Vergi cenneti, zorlayıcı bir nitelik taşıyan bir verginin olmadığı veya vergisel önemli ayrıcalıkların yaşandığı yerleri tanımlamak için literatüre girmiştir. Kavram gerek ulusal gerekse uluslararası literatürde yaygın bir şekilde kullanılmasına karşın uluslararası kabul edilebilir bir tanım henüz yapılamamıştır. Bunun nedeni bu kavramı tüm boyutlarıyla kavrayacak açık ve objektif bir ölçünün bulunmamasıdır⁶⁸. Ülkelerin farklı vergi sistemlerine sahip olmaları vergi cenneti konusunda tek bir tanımın

⁶⁶ GİRAY (2004), a.g.m., s.178.

⁶⁷ MİYNAT, KOVANCILAR, A. BURSALIOĞLU, a.g.e., s.66.

⁶⁸ Zeynep ARIKAN, H. Ahmet AKDENİZ, "Review of Social", **Economic & Business Studies**, Vol.5/6, s.294.

yapılamamasına neden olmaktadır. Vergi cennetleri konusunda yapılan farklı tanımların bazıları şöyledir:

— Vergi cennetleri genelde, küçük nüfusa ve yüzölçümüne sahip ada ülkelerinden oluşmaktadır. Bunlar literatürde “kıyı bankacılığı^{*}” ve “tercihli vergi rejimleri^{**}” gibi isimlerle de yer bulmaktadır. Fakat vergi cenneti kavramı daha geniş bir kavramdır ve kıyı bankacılığı veya tercihli vergi rejimi uygulaması, vergi cennetinin bazı özelliklerini taşımayabilir⁶⁹.

— Vergi cenneti, mükelleflerin vergiden kaçınmasını sağlayan ve gizli koşullar altında işlemlerin yapılabilmesine imkân veren yargısal düzenlemelerdir⁷⁰. Diğer ülkelere göre genellikle daha düşük vergi oranlarına sahip bir ülkedir⁷¹. Bu ülkelerde hiçbir ekonomik faaliyet göstermeyen tabela veya kağıt üzerindeki şirketler kurulmaktadır. Bu tür şirketler kazançlarının büyük bir bölümünü finansal ve benzeri hizmetlerden elde ederler⁷². Vergi cenneti, vergi mükelleflerinin (şirketler ve bireysel yatırımcılar) vergiden kaçınmasını sağlayan ve gizli şartlar altında işlemlerin yapılabilmesine olanak veren bir yargısal düzenlemedir⁷³.

— Üzerinde büyük ölçüde konsensüs sağlanan tanıma göre vergi cenneti, vergilerin minimize edilmesi ve işletme faaliyetleri üzerindeki diğer kısıtlamaların azaltılması veya elimine edilmesi ile uluslararası ticaret

* **Kıyı bankacılığı (Off-Shore Sistemi)**; bir ülkenin kıyısında ancak o ülkeye hukuken dahil kabul edilmeyen alanda yapılan bankacılığı ifade eder. Bu ülkede yerleşik olmayanların yatırımlarını çekmek için kurulur. Bu yatırımlar genellikle portföy yatırımları şeklinde yapılmaktadır. Sistem, yatırımcıya vergisiz veya düşük vergilemeden kaynaklanan yüksek faiz geliri elde edilmesi ve denetimden kaçınılması gibi çeşitli avantajlar sağlamaktadır. Kıyı bankacılığının genelde vergi cenneti ülkelerde yapılması nedeniyle, bu iki kavram çoğu kez birlikte anılmaktadır.

* **Tercihli vergi rejimleri** ile, yatırımları çekmeye yönelik avantajlı vergi uygulamaları ifade edilmektedir. Bazı üyelerinin de bu uygulamaları kullandığı OECD, bu tip uygulamalara karşı mücadele çalışmaları yürütmektedir.

⁶⁹ Nurettin BİLİCİ, “Vergi Cennetleri ile Mücadele”, **19. Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**, Antalya, 10–14 Mayıs, 2004, s.601.

⁷⁰ Erkan YETKİNER, “Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri”, **Vergi Dünyası**, Yıl 10, S:235, Mart, 2001, s.92.

⁷¹ İhsan GÜNAYDIN, Serkan BENK, “Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Meydana Getirdiği Değişiklikler”, **Vergi Dünyası**, S:267, 2003, s.148.

⁷² Türkben PEDÜK, “Vergi Cenneti Kullanım Şekilleri”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S:26, Şubat 2006, s.42.

⁷³ YETKİNER, a.g.m., s.92.

faaliyetlerini çekmeyi amaçlayan, önceden düşünülmüş kalkınma politikalarıdır⁷⁴.

Vergi cennetlerinin özellikleri şöyle sıralanabilir⁷⁵;

— hiç vergi alınmaması veya nominal vergi oranlarının çok düşük olması,

— vergilendirmeye ilişkin mevzuatın etkin bilgi alışverişini engellemesi,

— vergi sistemi ve uygulamasında saydamlığın bulunmaması,

— vergiyi doğuran olayın bu ülkelerde gerçekleşmemesine rağmen, vergisel avantajlarından dolayı mükelleflerin vergilendirme işlemlerini bu ülkelere kaydirmalarıdır.

Vergi cenneti olarak bilinen ülkelerde yerleşik kıyı bankalarında çok büyük miktarlarda fonlar bulundurulmaktadır. Citibank, Chase Manhattan, Swiss Bank and Trust Corporations, Shrodes, Midland, Barclays gibi dünyanın büyük ve saygın kuruluşlarının da bu merkezlerde şubeleri bulunmaktadır⁷⁶.

Ulusal denetimden kaçan, miktarı ve işlemleri kontrol dışında gelişen büyük fonların ülkeler ve yatırım araçları arasındaki serbest dolaşımı küresel ekonomi için sorun oluşturan niteliktedir. Bu fonların vergi cenneti ülkeler ve kıyı bankalarında bilgileri gizlidir ve açıklanması durumunda ülke kanunlarınca cezalandırılmaktadır. Büyük bankaların çoğunun bu bankalarda şubeleri vardır ve yabancı kişilerden topladıkları mevduatları dış müşterilerine buradan kullandırmaktadırlar. Yabancılar ise her türlü nakit ve döviz kontrolünden muaftırlar⁷⁷. Bu merkezlerde yapılan karapara aklama faaliyetleri de zaman zaman belirlenmekte ve örnek olay olarak denetleyici kuruluşlara bildirilmektedir. Denetlenen veya tespit edilenlerin büyük bir buzdağının su yüzeyindeki kısmı olduğu ise yaşanan gelişmelerle doğrulanmaktadır. Böyle bir yapılanma küresel ekonomi için endişe verici bir durum niteliğindedir⁷⁸.

⁷⁴ İhsan GÜNAYDIN, “Vergi Cennetleri Yoksulluk Probleminin Bir Nedeni Midir?”, **Vergi Sorunları**, Kasım 2005, s.206.

⁷⁵ MUTER, ÇELEBİ, SAKINÇ, a.g.e., s.216.

⁷⁶ Muhammet AKDİŞ, **Para Teorisi ve Politikası**, Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, 2006, s.245.

⁷⁷ İhsan GÜNAYDIN, “Vergi Cennetlerinin Özellikleri ve Kullanımları”, **Vergi Sorunları**, Mart, 1999, S:126, s.77-79.

⁷⁸ AKDİŞ, a.g.e., s.247.

Karaipler'deki 35 bin kişinin yaşadığı Cayman Adalarında 32 bin uluslararası ticaret şirketi, 550 banka, 900 uluslararası yatırım fonu, 400 sigorta şirketi bulunduğu; Bahama'larda sigorta şirketi sayısınının 3400'ü bulunduğu; dünyadaki büyük yatırım fonları Amerikan Fidelity, Japon Noumura'nın fonlarını Off-shore üzerinden yönettikleri; dünyaca ünlü spekülör Soros'un sahip olduğu 21 milyar dolarlık fonun % 90'ı ile danışmanlık yaptığı yüz milyarlarca doları Off-shore'larda tuttuğu dikkate alınırsa, bu merkezlerin küresel finansal sistem açısından taşıdığı önem daha iyi anlaşılacaktır. Off-shore'larda yerleşmiş bankalardan birkaçının aktif toplamı 400 milyar doları bulmaktadır. Orta büyüklükte bir bankanın aktifi dahi 80 milyar doların üzerindedir⁷⁹.

Vergi cenneti ülkeler coğrafi olarak aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 1: Vergi Cenneti Ülkeler/Offshore Merkezleri

<p>Amerika / Karayipler</p> <ul style="list-style-type: none"> • Anguilla • Antigua ve Barbuda • Aruba • Bahamalar • Barbados • Belize • Bermuda • Birleşik Krallık Virjin Adaları • Cayman Adaları • Kosta Rika • Dominik • Grenada • Montserrat • Hollanda Antileri • New York • Panama • Saint Lucia • Saint Kitts ve Nevis • Saint Vincent ve Granada • Turks ve Caicos Adaları • Uruguay • ABD Virgin Adaları 	<p>Avrupa</p> <ul style="list-style-type: none"> • Aland Adaları • Alderney • Andora • Belçika • İtalya • City of London • Kıbrıs • Cebelitarık • Guemsey • Macaristan • İzlanda • İrlanda • İnguşya Cumhuriyeti • Man Adası • Jersey • Lihtenştayn • Lüksemburg • Maderia Adası • Malta • Monaco • Hollanda • Sark • İsviçre • Trieste • Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti 	<p>Afrika</p> <ul style="list-style-type: none"> • Liberya • Mauritius • Melilla • Seyşeller • Sao Tome ve Principe • Somali • Güney Afrika <p>Asya ve Ortadoğu</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bahreyn • Dubai • Honk kong • Lübnan • Macao Adası • Singapur • Tel Aviv • Taipei Şehri <p>Pasifik Ülkeleri</p> <ul style="list-style-type: none"> • Niue • Vanuatu Cumhuriyeti • Tonga Krallığı • Bağımsız Samoa Devleti <p>Hint Okyanusu</p> <ul style="list-style-type: none"> • Cook Adaları • Maldivler • Marianas • Marshal Adaları • Nauri
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Kaynak: Jens MARTENS, *The Precarious State of Public Finance – Tax Evation, Capital Fight and the Misuse of Public Money in Developing Countries and What Can Be Done About It*, Jan. 2007, s.20.; MİYNAT, KOVANCILAR, A. BURSALIOĞLU, a.g.e., s.69.

⁷⁹ AKDİŞ, a.g.e., s.248.

3. Elektronik Ticaret

Uluslararası vergileme sorunlarından biri de konusunu internet üzerinden yapılan ticaretin oluşturduğu elektronik ticarettir. Gerek uluslararası kuruluşlarca gerekse konuyla ilgili çeşitli kaynaklarda farklı tanımlamaları yapılmıştır. E-ticaret için yapılmış tanımlamaların bazı örnekleri aşağıda verilmiştir.

Dünya Ticaret Örgütü'nün (WTO) yaptığı tanımlamaya göre e-ticaret; mal ve hizmetlerin üretim, reklam, satış ve dağıtımlarının telekomünikasyon ağı üzerinden yapılmasıdır⁸⁰. OECD ise e-ticareti; sayısallaştırılmış yazılı metin, ses ve görüntünün işlenmesi ve iletilmesine dayanan kişileri ve kurumları ilgilendiren tüm ticari işlemler olarak tanımlamıştır⁸¹. Birleşmiş Milletler e-ticareti “bilgilerin herhangi bir elektronik ortamda üreticiler, tüketiciler ve diğer taraflarca paylaşılarak işletmeden işletmeye ya da işletmelerden tüketicilere organize edilen ve gerçekleştirilen ticaret işlemleri⁸²” olarak tanımlamaktadır.

Elektronik ticaretin gelişimi, iletişim teknolojisinin gelişimi ile paralel bir seyir izlemektedir. Telgrafın icadı bir anlamda internete giden yolun ilk adımı kabul edilirken, 1876 yılında G. Bell tarafından icat edilen telefon ise en önemli bağlantı aracı olarak kabul edilmektedir. Küresel anlamda iletişim, SSCB'nin 1957 yılında ilk uydu olan Sputnik'i uzaya fırlatması ile başlamış, paralel olarak Birleşik Devletler, olası bir nükleer savaş sırasında güvenli askeri haberleşmeyi sağlamak amacıyla Advanced Research Projects Agency'yi (ARPA) kurarak internet gelişimine yönelik önemli adımlardan birini atmıştır. Ağ iletişimini başlatarak elektronik posta (e-mail) olgusunu geliştiren ARPANET'e 1973 yılında İngiltere ve Norveç'ten iki üniversitesinin bağlanmasıyla ilk küresel bağlantı gerçekleştirilmiştir⁸³. 1980'lerin ortasından itibaren internetin ticaretleşmeye başlamasıyla birlikte “Yeni Ekonomi”, “İnternet Ekonomisi”, “Network Ekonomisi”, “Sanal Ekonomi”, “Dijital Ekonomi”, “Bilişim Ekonomisi”, “Enformasyon

⁸⁰ World Trade Organization, “**Elektronik Commerce And The Role of the WTO**”, 1998, s.5. <www.wto.org> (24.09.2007)

⁸¹ **OECD Policy Briefs No.1-1997**, <www.oecd.org/publications/pol_pol.htm> (24.09.2007)

⁸² UN, **Electronic Commerce: Need for a Global Facilitation Approach**, EFACT/ECAWG/97N003, 4 December 1997'den aktaran: N. Semih ÖZ, “Devletlerin Vergilendirme Yetkilerinin Sınırnın E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Eylül-Aralık 2004, S:147, s.97.

⁸³ Yusuf ÇİLKOPARAN, “Elektronik Ticaret ve Vergi”, **Vergi Dünyası**, 2001, S:243, s.212.

Ekonomisi”, “Bilgi Ekonomisi”, “Bilgiye Dayalı Ekonomi”, “Dot.Com Ekonomisi” gibi kavramlar dünya genelinde konuşulmaya başlanmıştır⁸⁴.

Elektronik ticaret klasik ticaret anlayışını ve rekabet şartlarını değiştirerek iş hayatına yeni bir yapılandırma getirmektedir.

Web temelli uygulamaların ve elektronik ticaretin gelişmesinin en önemli nedenleri; iletişim ve bilgi teknolojilerinin daha önce öngörülmeleyen imkanlar sunması, bunun yanı sıra dünya ticaret hacminin küreselleşme akımları ve bu akımları düzenlemeye yönelik uluslararası anlaşmalar ile giderek artmasıdır⁸⁵. Dünyada toplam e-ticaret hacminin, 1997 yılındaki 26 milyar dolardan, 2005 yılında 7 trilyon dolara ulaşmıştır. Bu hızlı büyüme Türkiye’de de gözlenmiştir, örneğin 2005 yılı e-ticaret hacmi 6 milyar dolardan fazla olarak gerçekleşmiştir⁸⁶.

Elektronik ticaret 2000’li yıllarda uzmanların tahminlerinden kat kat daha hızlı büyüyen ve küresel ekonominin geleceğini oluşturan bir mekanizmadır.

Tüketicilerin internete olan ilgisi, firmaları da bu ortama girmeye zorlamıştır. Önceleri sadece tanıtımlarını yapan firmalar, günümüzde elektronik ticaret siteleri üzerinden ticarete de yönelmişlerdir. İnternet ortamında ticaretin gelişmesiyle paralel olarak bu alanda danışmanlık, reklamcılık ve servis sağlayıcılığı gibi iş alanları da ortaya çıkmıştır. Bu durum ise işsizliğin büyük boyutlarda olduğu ülkemiz de ve diğer ülkelerde yeni istihdam alanları anlamına gelmektedir⁸⁷.

Teknolojik alanda yaşanan hızlı gelişmelerin bir yansıması olarak internet ve elektronik ticaret, fiziki mal kavramından farklı olarak fiziki varlığı olmayan -dijital mallar- ile bunların elektronik ortamda dağıtımını için zemin hazırlamıştır. Geleneksel ticarettten farklı olarak gerçekleşen bu yeni ticaret şekli üretici ve tüketici için pek çok avantajlar sağlarken vergileme alanında ciddi sorunları da beraberinde getirmiştir. Küreselleşme ile dünya ekonomisinde hızla gelişen entegrasyon süreci ticaretin vergi oranlarının düşük olduğu ülkelere kaymasına neden olmuş, ülkelerin yüksek vergi

⁸⁴ Ramazan GÖKBUNAR, Ahmet UTKUSEVEN, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Yaşanan Gelişmeler: Yeni İpek Yolu Bir Vergi Cenneti Mi?”, **İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, No:27, 2002, s.24.

⁸⁵ Murat ÇAK, **Dünyada ve Türkiye’de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi**, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No:2002-6, İstanbul, 2002, s.15.

⁸⁶ <<http://www.bilisimdunyasi.net.tr/yazi.asp?sayi=4&yazi=355>> (25.07.2008).

⁸⁷ Sabahat ÖZBAY, Selma AKYAZI, **Elektronik Ticaret**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2004, s.3.

oranları uygulamalarını sınırlamış, internet üzerinden yapılan ticaretin yaygınlaşması ise işlemi gerçekleştiren tarafların takibini ve vergilendirilmesini giderek zorlaştırmıştır⁸⁸.

Bilişim teknolojisi, vergi idaresi açısından mükelleflerin izlenmesine, vergilendirmede önem taşıyan verilerin tek merkezde toplanarak bir biçimde kullanılmasına, bu verilerin elektronik ortamlarda saklanmasına, beyanname verme gibi vergiye ilişkin bazı sorumlulukların sanal ortamda gerçekleştirilmesine olanak veren bir olgu olarak algılanmaktadır. Vergi idaresi açısından olumlu yönde kullanılabilir bu olgu, mükellefler açısından da -özellikle vergiden kaçınma gibi- vergi yükünü etkileyebilecek aktiviteleri gerçekleştirmek için zemin hazırlamaktadır. İnternet ortamında gerek işlem yapanların kimliğinin, gerekse işlemin yapıldığı yerin saptanmasının oldukça zor olması vergilendirme yetkisine sahip ülkenin belirlenmesini de zorlaştırmaktadır⁸⁹.

Gelir üzerinden alınan vergiler açısından e-ticaretin meydana getirdiği sorunlar “mükellefiyet”, “işyeri ve sabit yer”, sağlanan kazancın niteliği itibariyle “ticari kazanç mı?” “telif kazancı mı?” olduğu ve “matrah tespiti” konularında kendini göstermektedir.

Mükellefiyet türleri Gelir Vergisi açısından “ikametgâh” ile “kaynak”, Kurumlar Vergisi açısından ise “kanuni merkez” ve “iş merkezi” kriterlerine göre belirlenmektedir. Ancak bilişim teknolojisinin sağladığı avantajlar ile kişiler yer değiştirmeden başka bir ülkenin ekonomik ve ticari hayatına katılabilmektedirler. Bu durumda ise tam mükellef dar mükellef uygulamaları önemini kaybetmektedir⁹⁰. İşyeri ve sabit yer konusunda da, web sitesini bünyesinde barındıran sunucu bilgisayarların (web server) ülkeler itibariyle vergilendirme konumlarının farklılık arz etmesi ve e-ticaret yapısının sunucu bilgisayarların salt bir işyeri olarak vergilendirilmesine imkan vermemektedir. Çünkü bu sitelerinin işyeri olarak kabul edilebilmesi için sunucu bilgisayarın mülkiyetinin işyerine ait olması veya kiralanmış olması gerekmektedir⁹¹. Ticari kazanç ve telif hakkı kazancı konusundaki problem ise mal ya da hizmet alım-satımı ile kullanım hakkının alım-satımı arasındaki farkın, kazanç türünü değiştirmesinden kaynaklanmaktadır⁹². Gelirin vergiye

⁸⁸ MİYNAT, a.g.e., s.80.

⁸⁹ Mustafa AKKAYA, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi”, <http://enoter_hukuk.tripod.com/mustafa_akkaya.htm> (03.10.2007).

⁹⁰ Hakan UZUNOĞLU, **Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2002, s.127-129.

⁹¹ GÜNAYDIN, BENK (2003), a.g.m., s.157.

⁹² MİYNAT, KOVANCILAR, A. BURSALIOĞLU, a.g.e., s.81.

tabi tutulabilmesi için matrah tespitinin doğru olarak yapılabilmesi gerekmektedir. Ancak sanal ortamda yapılan ticari ve mesleki faaliyetlerde gayri safi kazancı, giderleri, dolayısıyla vergi matrahını belirlemenin zorluğu bir diğer problemi teşkil etmektedir⁹³.

Harcama üzerinden alınan vergiler açısından bakıldığında; e-ticaretin karakteristik özellikleri ve vergi sistemlerinin geleneksel ticarete yönelik hükümler içermesi, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma olanakları sunmakta, harcama vergileri matrahında erozyona neden olmaktadır. Nitekim, birçok online satış harcama vergilerine tabi tutulmamaktadır⁹⁴.

Gümrük Vergisi açısından ele alındığında, fiziksel özelliği olmayan mal ya da hizmetlerin teslimlerinde iki yönlü sorun ortaya çıkmaktadır. Bunlardan bir tanesi böyle bir ya da hizmetin gümrüklerden geçmek zorunda olmaması, ikincisi ise bu tür mal ve hizmetlerin ticari taşıyıcısının yani sorumlusunun olmadığı gerçeğidir⁹⁵.

Damga Vergisi, işlemler üzerinden alınan bir vergi olup gerçekleştirilen işlemlere hukuksal nitelik kazandıran kâğıtlara uygulanmaktadır fakat sanal ortamda yapılan işlemlerde kâğıt kullanılmaması bu verginin konusunu daraltmaktadır. Banka ve Sigorta Muamele Vergisi (BSMV) açısından bakıldığında ise vergisel avantajlardan yararlanmak için kıyı bankacılığının tercih edilmesi BSMV'nin konusunu daraltmakta ve tahsilini zorlaştırmaktadır⁹⁶.

4. Türev Ürünler

1970'lerde ortaya çıkan döviz kurundaki dalgalanmalar ve benzer şekilde uluslararası para piyasalarındaki faiz haddi dalgalanmaları finans sektöründe yeni enstrümanların ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Özellikle sabit faizli borç verme eğiliminin giderek ortadan kalktığı 1980'li yıllarda risk yönetimi önem kazanmıştır. Türev ürünler bu riskleri ortadan kaldıracak ürünlere olan talep sonucunda ortaya çıkmıştır⁹⁷. Bu yeni finansal enstrümanlar birçok

⁹³ YILDIZ, a.g.e., s.96.

⁹⁴ MİYNAT, a.g.e., s.82.

⁹⁵ Kamil GÜNGÖR, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Vergi Uluslararası İşbirliği", **Vergi Dünyası**, 2002, S:251, s.141.

⁹⁶ MİYNAT, KOVANCILAR, A. BURSALIOĞLU, a.g.e., s.83.

⁹⁷ Filiz EKİNCİ, **Türev Ürünler ve Almanya'da Bireysel Yatırımcıların Türev Ürünlerden Elde Ettikleri Kazançların Vergilendirilmesi**, < <http://sbe.dumlupinar.edu.tr/8/277.pdf>> (07.05.2008).

avantajları yanında vergi idareleri için verginin kavranması güçlüğünü ortaya çıkarmıştır⁹⁸.

Türev ürün ve türev finansal araç temelde kredi alma, yabancı para ile borçlanma, satın alınacak mal fiyatındaki artma gibi asıl finansal araçlarla ilgili fiyat, döviz kuru, faiz oranı riskinden korunmak veya spekülatif gelir elde etmek amacıyla kullanılır⁹⁹.

Değeri başka bir finansal varlığın veya malın değerine doğrudan bağlı olan finansal araçlar, türev araç olarak adlandırılmaktadır. Piyasalarda var olan türev ürünler* *forward*, *swap*, *future* ve *opsiyon* işlemleri olarak belli başlı dört kategoride toplanmaktadır. Varlığın sahipliğinin el değiştirmesine gerek olmaksızın, bu varlıkla ilgili hak ve yükümlülüklerin ticaretine imkân sağlar. Bu ürünlerin işlem gördükleri piyasalar da türev piyasaları (derivative markets) olarak adlandırılmaktadır¹⁰⁰.

Bu ürünlerle gerçekleştirilen işlemlerin temel özelliği döviz, faiz, veya menkul değer gibi bir varlığa bağlı bulunmaları ve sözleşmenin değerinin bağlı bulunan bu varlığın değerinden kaynaklanmasıdır¹⁰¹.

Bu ürünlerin türev ürün olarak adlandırılmaları daha önce var olan finansal piyasa araçlarından doğrudan türetilmelerinden değil, piyasanın ihtiyaçları

⁹⁸ Metin MERİÇ, Hakan AY, “Küreselleşmenin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi”, **19. Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**, Antalya, 10–14 Mayıs, 2004, s.324.

⁹⁹ Remzi ÖRTEN, İpek ÖRTEN, **Türev Finansal Araçlar ve Muhasebe Uygulamaları**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001, s.5.

* Forward (teslim amaçlı vadeli işlem) işlemi; belirli bir miktar ve kalitedeki para, döviz, altın, mali araç, mal ve diğer türev ürünlerin önceden belirlenen fiyatla, gelecekteki bir tarihte, borsa şeklinde organize olmayan bir piyasada alım ve satımını kapsamına alan teslim amaçlı bir vadeli işlemdir. Swap (vadeli değiş-tokuş) işlemi; iki taraf arasında önceden belirlenen bir sistem içerisinde, belirli bir finansal varlıktan kaynaklanan, gelecekteki nakit akışlarının değiştirilmesi konusunda yapılan ve döviz kuru ve faiz oranlarındaki dalgalanmalardan kaynaklanan riski en aza indirmeyi amaçlayan bir işlemdir. Future (cayılmaz vadeli işlem) işlemleri; standart kalite ve miktardaki para, döviz, altın, mali araç, mal ve diğer türev ürünlerin önceden belirlenen bir fiyatla gelecekteki bir tarihte, borsa şeklinde organize olan bir piyasada alım ve satımını kapsamına alan cayılamaz bir vadeli işlemdir. Opsiyon (cayılabilir vadesiz işlem) işlemi; satın alınan tarafa herhangi bir ürünün fiyatı bugünden sabitlenmek koşuluyla, sözü edilen ürünü ileri bir vadede satma veya satın alma ya da satın almama hakkı veren bir işlem çeşididir. Türev ürünlerle ilgili detaylı bilgi için bakınız; Remzi ÖRTEN, İpek ÖRTEN, **Türev Finansal Araçlar ve Muhasebe Uygulamaları**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001.

¹⁰⁰ YILDIZ, a.g.e., s.113.

¹⁰¹ Halil SEYİDOĞLU, **Uluslararası Finans**, Geliştirilmiş 4. Baskı, İstanbul, 2003, s.197.

doğrultusunda yaratılmış olmalarından kaynaklanmaktadır. Türev ürünlerden türetilen çeşitli varyasyonlar ile bunların kombinasyonları da türev ürün olarak anılmaktadır¹⁰².

Küreselleşmeye paralel olarak dünyada dolaşan sermayenin artmasıyla, ortaya çıkan yeni mali araçlar gelişmekte olan ülkelere yönelmiştir. GOÜ'lerde mali derinleşme olarak nitelendirilen bu finansal varlıkların, toplam gelire oranının arttığı görülmektedir¹⁰³. Türev ürünler ve koruma fonu gibi tasarrufları yönlendirici bu araçların önemi her geçen gün artmaktadır. Küreselleşme ve teknoloji alanında meydana gelen gelişmeler sayesinde bu alanda daha fazla genişleme olacağı tahmin edilmektedir¹⁰⁴. Nitekim ülkemizde bankaların bilanço dışı hesap ve kayıtlarında izlenen vadeli döviz alım – satım taahhütleri ve türev ürünleri inanılmaz artış göstermiş durumdadır¹⁰⁵. Aşağıda Forward, Swap, Futures ve Opsiyon işlemlerden oluşan türev işlemlerin yıllar itibarı ile toplam (alım – satım) gelişim rakamları verilmektedir.

Tablo 2: Türev İşlemlerin Yıllar İtibarı İle Toplam (Alım – Satım) Gelişim Rakamları

(Bin Ytl)	2003	2004	2005	2006	2007
Forward	14.231.331	10.115.193	14.330.875	23.142.029	32.482.913
Swap	12.121.035	20.450.859	35.025.057	60.604.994	76.945.167
Futures	4.964.175	4.302.679	3.891.389	770.710	2.578.525
Opsiyon	2.240.641	3.847.960	11.770.996	18.552.723	42.237.043
Diğer	677.979	254.338	810.453	3.186.435	2.578.525
Toplam	34.325.161	38.971.029	65.828.810	106.256.919	160.437.680

Kaynak: Ufuk SÖYLEMEZ, **Türev Ürünler Aşırı Büyüyor!** (20.03.2008 tarihli yazısı) <www.internethaber.com/author_article_detail.php?id=6707&interstitial=true> (17.04.2008).

Tabloda açık bir biçimde görüleceği üzere son 3 yılda, yani 2005 yılından itibaren artan sıcak para girişleri ve cari açığa paralel, olarak türev ürünlerinde işlem

¹⁰² EKİNCİ, a.g.m., <<http://sbe.dumlupinar.edu.tr/8/277.pdf>> (07.05.2008).

¹⁰³ MERİÇ, AY, a.g.m. 324.

¹⁰⁴ YILDIZ, a.g.e., s.113.

¹⁰⁵ Ufuk SÖYLEMEZ, “Türev Ürünler Aşırı Büyüyor!”, 20.03.2008, <www.internethaber.com/author_article_detail.php?id=6707&interstitial=true> (17.04.2008).

hacmi bugün 100 milyar euroya yaklaşmış durumdadır. Yabancı hedge fonları, sıcak para sahipleri, risklerini minimize ederek, bozdurdukları dövizlerin kur risklerini Bankacılık sistemine türev ürünler vasıtasıyla aktarmaktadırlar.

E-ticaret ve benzeri küresel araçlarla elde edilen kazançların tespiti konusu, türev ürünlerde de yaşanmaktadır. Türev ürünlerden kişisel fayda sağlayanların belirlenmesi, işlemlerin tespiti ya da vergi yargısı açısından çok büyük sorunlar bulunmaktadır. Bu ürünlerin kullanımının ortaya çıkardığı güçlüklerden biri, belirsizliklerden ve istikrarsızlıklardan faydalanarak vergiden kaçınmada kullanılabilmesidir. Bu işlem sermaye geliri ile sermaye kazanç ve kayıpları ya da kar payları ile faizler arasındaki farklılıkların, ayırt edilemez hale gelmesinden kaynaklanmaktadır. Türev ürünlerin yaygın kullanımı ile artık kaynakta kesinti yoluyla sınır ötesi yatırımlardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi mümkün görünmemektedir¹⁰⁶.

Bu yeni enstrümanlar ve fonların vergilendirilmesi konusunda bugüne kadar yapılan düzenlemeler yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle, bu faaliyetlerin fonları vergi kaçırmak için uygun zemin oluşturmaktadır. Diğer taraftan, elektronik ortamda yapılan nakdi sermaye yatırımları da sorun teşkil etmektedir. Çünkü bu ortamda gerçekleştirilen işlemlerde, işleme taraf olanlar hakkında ve işlemin içeriğine ait bilgilerin belirlenmesi dolayısıyla elde edilen kazancın tam olarak kavranması çok kolay değildir. Çoğu zaman, kişilerin ikamet ettikleri ülke ve off-shore merkezi birbirinden farklı olmakta ve bundan dolayı da gelirin elde edildiği ülke yetkili otoritesi bilgi vermediği takdirde bu gelirin vergilendirilmesi çok güç hale gelmektedir¹⁰⁷.

5. Çok Uluslu Şirketlerin İşletme İçi Kazançları

Küreselleşme ile ortaya çıkan en güçlü oluşumlardan biri de ÇUŞ'lar olmuştur. Bu oluşumlar kendileri için daha elverişli yatırım şartlarının sağlandığı yerlerde yatırımlarını gerçekleştirirken, ulus devletler açısından vergileme alanında zorluklara neden olmaktadır. Şüphesiz ki en büyük sorunu teşkil eden uygulama, söz konusu şirketlerin kendi aralarında yaptıkları mal ya da hizmet alışverişlerinde kullandıkları

¹⁰⁶ Vito TANZI, "Globalization and the Work of Fiscal Termites", **Finance & Development**, Vol: 38, No: 1, March 2001, s.34-37; Mustafa MİYNAT, "Küreselleşme ve Mali Termitler", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, İÜ Maliye Araştırma Merkezi, Yayın No:87, İstanbul, 2003.

¹⁰⁷ YILDIZ, a.g.e., s.115.

transfer fiyatlarıdır. Daha sonraki bölümlerde detaylı bir şekilde değinileceğinden transfer fiyatlandırması konusunun ayrıntılarına girmeden değinilecektir.

“Küresel işletme”, “dünya işletmesi”, “transnasyonal işletme” ve “uluslar üstü işletme” (suprasnasyonal işletme) gibi birbirlerine yakın terimlerle ifade edilen bu şirketler ekonomik işletme birimlerinin hukuki şekli ve uğraşı alanlarına bakılmaksızın, iki ya da daha fazla ülkede faaliyet gösteren; işletme birimleri arasında, küresel strateji oluşturmak üzere uyumlu ve ortak politikaların belirlenmesini sağlayan; bir ya da birden fazla karar alma merkezinin etkin kontrolüne dayalı karar alma sistemine sahip; bilgi, kaynak ve sorumlulukları birimler arasında paylaşan ekonomik işletmelerden oluşan ticari bir girişimdir¹⁰⁸. IBM gibi farklı ülkelerde fabrikaları, ofisleri ve farklı fonksiyonları olan bir şirket olabileceği gibi Boeing gibi sınır ötesinde temelde ihracat işlemleri yapan bir şirket de olabilir¹⁰⁹. Çokuluslu şirket olmanın bir göstergesi olarak şirketin, toplam maddi kaynaklarının en az % 20’sinin yabancı ülkelerde olması ve karların en az % 35’inin uluslararası faaliyetlerden elde edilmesi gerektiği kabul edilmektedir¹¹⁰.

Ekonomi tarihçileri, 15 ve 16 ncı yüzyılları ÇUŞ’ların ortaya çıktığı dönemler olarak kabul etmektedirler. Bu dönemlerde özellikle İngiltere’de söz konusu şirketler, bu ülke ile kolonileri arasındaki mal ticaretinde önemli rol oynamışlardır. Kolonileşmenin azaldığı sonraki dönemlerde ise sınır ötesi ticareti gerçekleştiren bu şirketler, İkinci Dünya Savaşı’ndan sonraki dönemde ticari liberalleşme ile birlikte bugünkü konumlarının ilk halini almışlardır¹¹¹. Dünyadaki ilk modern çok uluslu işletme 1950 yılında Alman işletmesi Uni ve İngiliz İşletmesi Lever Brothers tarafından gerçekleştirilmiştir. İki işletme birleşerek Unilever ismini almışlar ve 60 farklı ülkede faaliyet gösteren, 500 bayisi olan dünyanın en büyük işletmesi haline gelmişlerdir¹¹². Özellikle 1960’lardan sonra hızla yaygınlaşan bu oluşumlara ilk katılanlar Amerikan

¹⁰⁸ MİYNAT, KOVANCILAR, A. BURSALIOĞLU, a.g.e., s. 72.

¹⁰⁹ Anant K. SUNDARAM, J. Stewart BLACK, “The Environment and Internal Organization of Multinational Enterprises”, *Academy of Mangement Review*, Vol. 17, No.4, s.734.

¹¹⁰ Dilber ULAŞ, “Çok Uluslu Şirketlerin Ortak Girişim Stratejisini Kullanma ve Sonlandırma Nedenleri”, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:59, S:2, 2004, s.152.

¹¹¹ Hüseyin IŞIK, *Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye Uluslararası Düzenlemeler ve Uygulamalar ile Türk Vergi Sisteminin Karşılaştırılması ve Öneriler*, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/370, Ankara, 2005, s.14.

¹¹² TAĞRAF, a.g.m., s.38.

şirketleri olmuş, onları Batı Avrupa ve Japon firmaları izlemiş, daha sonra da Güney Kore firmaları sıralamaya girmişlerdir¹¹³.

Şirketlerin çokuluslu hale gelmesinde etkili olan temel faktörler ÇUŞ'un ülkesindeki (köken ülke) koşulların iticiliği ÇUŞ'un yatırım yaptığı ülkenin çekiciliği şeklinde sıralanabilir¹¹⁴:

— ÇUŞ'un ülkesindeki koşulların iticiliğinden kaynaklanan nedenler; Bunlardan ilki iç piyasanın yetersizliğidir. İç piyasanın yetersizliği ülkenin ekonomik yapısı sonucu ürün ticaretinin yetersizliğinden veya işletmenin üretim kapasitesinin ülkenin mala olan talebinin üzerinde olmasından kaynaklanabilmektedir. İkinci neden mevcut pazarı koruma endişesidir. Üçüncü neden üretilen malın uluslararası nitelik taşınmasıdır. Dördüncü neden ÇUŞ'un kendi ülkesinin ücret, sosyal haklar ve vergi gibi maliyet arttırıcı unsurlar bakımından dezavantajlı olmasıdır. Bu durumda işletmeler düşük maliyetli üretim yapmak amacı ile diğer ülkelere yönelmektedirler. Ayrıca köken ülkenin yeniden ithal kolaylığı sağlaması maliyet avantajından yararlanmak amacı ile işletmelerin dış ülkelere yatırım yapmalarını ve buralarda üretilen malları iç piyasaya arz etmelerini teşvik etmektedir. Köken ülkede üretimin daha rasyonel işletmecilik uygulamasına olanak vermemesi de köken ülkenin önemli itici faktörleri arasında yer almaktadır.

— ÇUŞ'un yatırım yaptığı ülkenin çekiciliğinden kaynaklanan nedenler; ÇUŞ'un yatırım yaptığı ülkenin çekiciliği ile ilgili nedenlerden ilkinin, kabul eden ülkenin geniş bir pazara sahip olması oluşturmaktadır. İkinci neden kabul eden ülkenin himayeci önlemleridir. Yatırım yapılan ülkenin geniş ölçüde ithal ikamesine yönelik sanayileşme politikası izlemesi şirketlerin bu ülkede pazarı korumak amacı ile yatırım yapmasını gerektirmektedir. Yatırım yapılan ülkenin ithalata yüksek gümrük tarifeleri uygulaması veya ithalata belirli kontenjanlar uygulayarak çeşitli sınırlamalar getirmesi veya bazı malların ithalini yasaklaması ihracatçı şirketleri bu ülkeye yatırım yapmaya zorlamaktadır.

¹¹³ SEYİDOĞLU, a.g.e., s.451.

¹¹⁴ Gülşen SARI GERŞİL, "Küreselleşme ve Çok Uluslu İşletmelerin Çalışma İlişkilerine Etkileri", **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:6 S:1, 2004, s.149.

Yatırım yapılan ülkeyi çekici kılan diğer bir neden, kabul eden ülkede işgücünün ucuz olması ve kamu otoriteleri tarafından sağlanan avantajlardır. Genellikle sermaye ve teknoloji sıkıntısı çeken GOÜ'lerin hükümetleri yabancı yatırımları ülkeye çekebilmek amacı ile özel sermaye için koruyucu iş hukuku mevzuatının çalıştırılmaması, sendika ve toplu iş mücadelesinin yasaklanması, özel yatırımcıların her türlü imtiyazlarla korunması, vergi muafiyeti ve vergi indirimi uygulamaları, çevre koruma masraflarının alınmaması, sanayi bölgelerinin parasız olması gibi teşvik tedbirleri getirebilmektedirler. ÇUŞ hem köken ülkede hem de gittikleri ülkelerde istihdam seviyesi ve bünyesi üzerinde etkili olmaktadır¹¹⁵.

ÇUŞ'ların gelişmelerinde önceleri hammaddenin dağılımı etkili iken, son yıllarda küresel rekabetin artması ve pazar payı önem kazanmıştır. Yine yabancı yatırımlarda 1980'li yıllarda Amerika, Japonya ve Avrupa Birliği ön planda iken, 1990'lı yılların başında gelişmiş ülkelere doğru bir artış olmuştur. Günümüzde ÇUŞ'lar liberalleşme ve özelleştirme uygulamaları başlatan Orta ve Doğu Avrupa'ya giderek artan biçimde yönelmektedirler¹¹⁶.

Yatırımların yön değiştirmesinde, 1980'lerin ortalarından sonra doğrudan yabancı sermaye (DYS) yatırımlarını kendi bölgelerine çekmek için önemli çabalar içine giren ve yatırım cazibelerini artırıcı politikalarının kalitesini gün geçtikçe arttıran, yatırım ikliminin iyileştirilmesine yönelik reformlar uygulayan ve en etkili araçları geliştirmeye çalışan ulusal ve alt-ulusal düzeylerde hükümetlerin çalışmaları etkili olmuştur¹¹⁷. Şüphesiz ki, doğrudan yabancı sermaye yatırımları (DYY) dünya genelinde ÇUŞ'lar tarafından yapılmaktadır. Çokuluslu şirketler dünya ekonomisini etkilemede önemli bir yere sahiptirler. Bunu şu yollarla gerçekleştirebilirler¹¹⁸:

— Üretim ve dağıtım ulusal sınırların dışına taşmış ve bu durum da çokuluslu şirketleri teknoloji transferinde çok önemli bir kanal haline getirmektedir.

¹¹⁵ Ayşen TOKOL, “Çok Uluslu Şirketler ve Endüstri İlişkilerine Etkileri”, **İş-Güç**, Cilt:3, S:2, 2001. <http://www.isgucdergi.org/?p=arc_view&ex=63&inc=arc&cilt=5&sayi=1&year=2003>, (14.03.2008).

¹¹⁶ TOKOL, a.g.m.,

<http://www.isgucdergi.org/?p=arc_view&ex=63&inc=arc&cilt=5&sayi=1&year=2003>, (14.03.2008).

¹¹⁷ Naci B. MUTER, Birol KOVANCILAR, “Doğrudan Yabancı Yatırımlara Yönelik Teşvik Rekabeti”, **19. Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**, Antalya, 10–14 Mayıs, 2004, s.333–334.

¹¹⁸ Beliz DERELİ, “Çok Uluslu İşletmelerde İnsan Kaynakları Yönetimi”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl:4, S:7, Bahar 2005/1, s.64.

— Çokuluslu şirketler birçok ülkeye yaptıkları doğrudan yatırımlarla ödemeler dengesini etkilemektedirler.

— Çokuluslu şirketler ülkelerarası işbirliğini ve ulusal bariyerleri yıkan bir politik etkiye sahiptirler.

Ancak ÇUŞ'lar dünya ekonomisini, farklı ülkelerde faaliyet gösteren kendi iştirakleri veya diğer yerel şirketlerle düzenledikleri işbirliği anlaşmaları ile de bilgi birikim (know how), teknoloji transferi için lisans anlaşmaları ve ortak girişim şirketleri* (joint ventures) ile ar-ge merkezleri kurmak suretiyle de uluslararası ekonomiyi etkileyebilmektedirler¹¹⁹.

ÇUŞ'ların beraberinde getirdiği genişleme süreci, birbirlerinin alıcısı ve satıcısı konumunda bulunan ana şirket (parent company) ile yabancı iştirakleri (subsidiaries) arasında maddi ya da gayri maddi iktisadi kıymetlerin (hizmetler de dahil) transferini de önemli seviyelere getirmiştir. OECD'nin yaptığı araştırmalara göre, dünya ticaretinin % 60'tan fazlası ÇUŞ'ların kendi aralarında gerçekleşmektedir. Dolayısıyla ÇUŞ'ların kendi aralarında ve sınır ötesi yaptıkları mal ve hizmet transferlerindeki fiyatlandırma, hem işlemi yapan ÇUŞ'ları, hem de işlemin gerçekleştiği ülkeleri oldukça yakından ilgilendirmektedir. İşlemi yapan ÇUŞ'lar, esas olarak, işlemler nedeniyle elde edilecek karları düşük gösterip, ödeyecekleri toplam vergileri minimize etmeye çalışırken, ana şirketin bulunduğu ülkeler (home country) ile yatırımın yapıldığı ülkeler (host country) de vergi gelirlerini maksimize etmeye çalışmaktadırlar¹²⁰.

Bu şirketler bu amacı çeşitli yollarla gerçekleştirebilir. İlki, bu şirketlerin faaliyetlerini kanuni vergi oranlarının düşük olduğu ve vergi teşviklerinin daha cömert olduğu ülkelere yerleşmesidir. İkinci yol ise ÇUŞ'lar diğer ülkelerde yerleşen şubelerinden ithal ettiği girdilerin maliyetlerini manüple etmesidir ki nihai ürünün değerinde önemli yer tutan bu girdiler genellikle belirli bir nihai ürün için özel olarak üretilirler, böylece onların doğru piyasa maliyetini belirlemede kullanılabilecek gerçek bir piyasa değeri yoktur. Bu şirketler karlarını, transfer fiyatlarını manüple ederek

* Bir çok uluslu şirket ile yerel şirketin amaçlarını gerçekleştirmek üzere kaynaklarını bir araya getirerek oluşturdukları mülkiyeti, faaliyetleri, sorumlulukları, finansal riskleri ana şirketlerden ayrı olan üçüncü bir şirkettir.

¹¹⁹ Mehmet AKTAŞ, **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları**, Yaklaşım Yayıncılık, Şubat 2004, s.40.

¹²⁰ AKTAŞ (2004), a.g.e., s.23-24.

düşük vergileme oranlarına sahip vergileme alanlarındaki şubelerine kaydırabilirler¹²¹. Bu ise ulus devletler için vergi kaybına neden olmaktadır.

6. Transfer Fiyatlandırması

Asıl konumuz olan transfer fiyatlandırmasına geçmeden önce kendisi gibi uluslararası alanda vergileme sorunlarına neden olan ve bu güne kadar binlerce makaleye yüzlerce teze konu olan kavramları vergileme alanında uluslararası sorunlar başlığı altında kısaca inceledik. Transfer fiyatlandırması konusu ikinci bölümde ayrıntılı bir şekilde incelenecektir.

¹²¹ İhsan GÜNAYDIN, Serkan BENK, “Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemede Uluslararası İşbirliğinin Önemi”, **19. Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**, Antalya, 10–14 Mayıs, 2004, s.397–398.

İKİNCİ BÖLÜM

TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAVRAMI, YÖNTEMLERİ VE KONUYA İLİŞKİN DÜZENLEMELER

I. TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAVRAMI VE TARİHSEL GELİŞİMİ

Bir önceki bölümün son başlığı altında da değindiğimiz gibi transfer fiyatlandırması özellikle çok uluslu şirketlerin ödeyecekleri vergi yüklerini azaltmak için kullandıkları bir uygulamadır. Küreselleşme ve uluslararası ticaretin yaygınlaşması sürecinde transfer fiyatlandırması da (Transfer Pricing) uluslararası bir boyut kazanmıştır. Uluslararası transfer fiyatlandırması (International Transfer Pricing - ITP) yoluyla ülkeler arasında kâr transferleri gerçekleştirilmekte, bu durum ise ülkelerin vergi gelirlerini doğrudan etkilemektedir.

A. Tanım

21'inci yüzyılda, şüphesiz ki ÇUŞ'lar için en önemli vergi meselesi transfer fiyatlandırmasıdır. Bunun nedeni, artan küresel ticarete paralel olarak, şirketlerin sınır ötesi şubeleriyle yaptıkları alım-satım işlemlerine ilişkin vergi işlemlerinin ve çifte vergilendirmelerin artmasıdır¹²².

Transfer fiyatlandırmasının bir vergi planlama aracı olarak kullanılması girişimleri uluslararası şirketlerle hükümetler arasında sık sık hukuki çekişmeler ortaya çıkarmakta¹²³, uluslararası şirketlerin transfer fiyatlarını vergi matrahını aşındırmak amacıyla hileli şekilde belirlemeleri, ülkeleri bu konuda mücadeleye, transfer fiyatlaması konusunda yasal düzenlemeler yapmaya ve müeyyideler koymaya yöneltmektedir. Bu konudaki en önemli düzenleme Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) tarafından yapılmıştır¹²⁴. OECD "*Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer*

¹²² Michelle MARKHAM, "Transfer Pricing of Intangible Assets In The US, The OECD and Australia: Are Profit-Split Methodologies the Way Forward?", **University Of Western Sydney Law Review** 8, s.55.

¹²³ Veysi SEVİĞ, "Transfer Fiyatlandırması", **Dünya Gazetesi**, 01.08.2003, <<http://www.turmob.org.tr/mbs/BasinDetay.aspx?>> (12.06.2008).

¹²⁴ Musa YILDIRIM, Fatih BALCI, Abdullah KİRAZ, **Transfer Fiyatlandırması Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ocak, 2008, s.1.

Fiyatlandırması Rehberi”nde konuyla ilgili transfer fiyatlaması ile ilgili uygulamaların vergiden kaçınma ya da vergi kaçırmaya yönelik olarak kullanılabildiklerinin bilinmesine rağmen söz konusu uygulamaların, vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma amacı taşıyan uygulamalarla karıştırılmaması gerektiğinin altını çizmektedir¹²⁵.

Transfer fiyatlandırması, işletme için bir strateji iken aynı zamanda bir vergi sorunudur. Çünkü ürünlere ilişkin tercihler, lokasyon ve tedarik zinciri konuları hem ana ülkede hem de konuk ülkede vergi planlamasını ve vergi uyumunu etkilemektedir¹²⁶.

Transfer fiyatı veya işletme-içi fiyat, bir işletmenin bir biriminin bir diğerine aktarıldığı mal ve hizmetlere uygulanan değerlendirme veya fiyattır¹²⁷.

Transfer fiyatlandırması, bir ticari işletmenin kendi bölümleri ya da kolları arasındaki mal ve hizmet satışlarında uyguladığı fiyat¹²⁸; bir işletmenin mal ve hizmetler ile gayri maddi varlıklarını (intangibles) ilişkili kuruluşlara transfer ederken uyguladığı fiyattır¹²⁹. Bu tanımlardan da anlaşılacağı gibi transfer fiyatlandırması uygulaması için çok uluslu şirket olma ya da sınır aşan işlem yapma zorunluluğu yoktur. Ancak günümüzde transfer fiyatlandırmasının ÇUŞ’larla anılmasının sebebi, uluslararası vergi avantajlarının ulusal sınırlar içindeki vergi teşviklerinden daha cazip ve avantajlı olmasıdır.

Bu anlamda uluslararası transfer fiyatlama; ya ithalatların yüksek fatura edilmesi veya ihracatların düşük fatura edilmesi yoluyla çokuluslu bir şirketin birimleri arasında finansal kaynakların transferi için bir araç¹³⁰, bir şirket grubunda organizasyona bağlı bir şirketten diğer bir şirkete verilen hammadde, mal veya hizmetler üzerine konulan fiyat¹³¹, dünyanın farklı bölgelerinde yerleşmiş olan aynı grubun birimleri arasında

¹²⁵ OECD, **Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises And Tax Administrations**, Paris, 1995.

¹²⁶ Susan C. BORKOWSKI, “Transfer Pricing Of Intangible Property Harmony And Discord Across Five Countries”, **The International Journey of Accounting**, Volume 36, Issue 3, 2001, s.350.

¹²⁷ **Ekonomi Ansiklopedisi**, Paymaş Yayınları, Üçüncü Cilt, İstanbul, 1984, s.1290.

¹²⁸ Tuncay KAPUSUZOĞLU, **Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması**, Oluş Yayıncılık, İstanbul, 2003, s.3.

¹²⁹ AKTAŞ, a.g.e., s.24.

¹³⁰ Sridhar KRISHNA, “The Theory Of Transfer Pricing”, **The Indian Economic Journal**, V.46, No.4, s.41.

¹³¹ Karen S. CRAVENS, “Examining The Role Of Transfer Pricing As A Strategy For Multinational Firms”, **International Business Review**, Vol.6, No.2, 1997, s.128.’den aktaran İhsan GÜNAYDIN, “Çok uluslu Şirketler için Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlamasının Rolü”, **Vergi Sorunları**, S:141, s.139.

alınıp satılan mal, hizmet ve gayri maddi varlıklara uygulanan fiyat¹³² olarak tanımlanmaktadır.

Transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak yer verilen tanımlardan görüldüğü üzere; transfer fiyatlandırması kavramının ana unsurları; ilişkili kişilerin bulunması, bu ilişkili kişiler arasında bir mal veya hizmet alım veya satımının bulunması ve ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım veya satımına bir fiyat belirlenmiş olması gerekmektedir¹³³.

Aşağıdaki şekilde ÇUŞ'lar için strateji ile uluslararası transfer fiyatlandırma arasındaki ilişki gösterilmektedir. Yönetici tüm amaçları belirlediğinde, bu amaçları başarmak için çeşitli stratejiler kullanılabilir. Transfer fiyatlama, şirket amaçlarını başarmaya katkı yapan yönetilmiş bir faaliyettir¹³⁴. Transfer fiyatlamasının amaçlarına ilerde daha ayrıntılı şekilde değinilecektir.

Şekil 1: Uluslararası Transfer Fiyatlama ve Şirket Stratejisi Arasındaki İlişki



¹³² Jamie ELLIOTT, Clive EMMANUEL, "International Transfer Pricing: Searching For Patterns", **European Management Journal**, Vol.18, No.2, 2000, s.216.; Charles E. MCLURE, "Transfer Pricing And Tax Havens: Mending The Ldc Revenue Net", **International Studies Program Public Finance Conference: The Challenges of Tax Reform in a Global Economy**, 2004, s.8.

¹³³ YILDIRIM, BALCI, KİRAZ, a.g.e., s.3.

¹³⁴ Mesut KOYUNCU, **Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Mayıs, 2005, s.369.

Mal ve hizmet satışlarının çok uluslu şirketlerin farklı ülkelerdeki kolları, iştirakleri arasında yapılması durumunda transferler uluslararası düzeyde gerçekleşmekte ve fiyatlandırmalar da uluslararası transfer fiyatlandırması başlığı altında değerlendirilmektedir. Aynı ülkede grup içi şirketler arasında gerçekleşen işlemler sadece o ülkenin vergi gelirlerini ilgilendiriyor olmasına rağmen, uluslararası karakterli yapılan mal ve hizmet transferlerinin fiyatlandırması birden fazla ülkenin milli gelirini ve vergi gelirini yakında ilgilendirmektedir¹³⁵.

“Transfer Fiyatı” veya “Transfer Fiyatlandırması” kavramları “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” kavramı ile benzerlikler taşımakta, ancak aynı anlamı ifade etmemektedir. Transfer Fiyatı veya Transfer Fiyatlandırması kavramları; *ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım veya satımına uygulanan bir fiyat iken*, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı kavramı *transfer fiyatının (ilişkili kişiler arasında uygulanan fiyatın) emsal fiyatlara (ilişkili kişiler dışındaki kişilere uygulanan fiyatlara) uygun olmaması nedeniyle kazancın noksan hesaplanmasına yol açılan durumlarda* kazancın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtıldığını ifade etmek için kullanılmaktadır¹³⁶.

B. Transfer Fiyatlandırmasının Tarihsel Gelişimi

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin yapılmış olan tanımları verdikten sonra uygulamanın bugünlere gelişinin tarihsel akışı hakkında bilgiler vereceğiz.

Henry Sdgwick 1910 tarihli “*The Principles of Political Economy*” adlı eserinde firmaların üretim yaparken kendi ürünlerini de kullanma gereği ile karşılaşabileceklerini ve bu durumda, bu ürünler için piyasa fiyatı üzerinden işlem yapmaları gereğinden bahsetmiştir¹³⁷. Uluslararası alanda transfer fiyatlaması ile ilgili özel hükümler, ilk olarak I. Dünya Savaşı sırasında ABD ile İngiltere tarafından ortaya çıkarılmıştır. Bu hükümler şirketlerin sınır ötesi işlemlerinin fiyatlaması veya denizaşırı ortak şirketlere

¹³⁵ Mehmet AKTAŞ, “Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemindeki Konumu-I”, **Yaklaşım**, Ekim, 2003, S: 130, s.84.

¹³⁶ YILDIRIM, BALCI, KİRAZ, a.g.e., s.4.

¹³⁷ KAPUSUZOĞLU, a.g.e., s.4.

kâr dağıtımını yoluyla gerçekleştirecekleri vergiden kaçınma faaliyetlerini önlemeyi amaçlamaktadır¹³⁸.

1920'li yıllarda Du Pont Firması, General Motors, Ulusal Maliyet Muhasebecileri Derneği, 1965 yılında “*Karşılaştırmalı Bölümler Arası Performans Ölçümü*” başlıklı çalışması ile *Solomons*, 1970'li yıllarda da İngiltere vergi dairesi ile ABD vergi dairesi hileli ve vergi kaçırmaya yönelik transfer fiyatlarına dikkat çekerek bir takım düzenlemeler yapılmasını gerekli kılmıştır¹³⁹. Bu çerçevede transfer fiyatlandırmasına yönelik ilk yasal düzenleme, ABD gelir yasası kapsamına 1954 yılında dâhil edilen 482 numaralı kısım ile gerçekleşmiştir. ABD’de gerçekleştirilen yasal düzenlemeler, izleyen süreçte diğer ülke ve kuruluşlara (özellikle OECD’ye) örnek oluşturmuştur¹⁴⁰.

Ülkemizde yakın zamana kadar “örtülü kazanç müessesesi” ile vurgulanmaya çalışılan transfer fiyatlandırması ile ilgili gerekli düzenleme, 22.06.2006 tarihi itibarıyla T.B.M.M.’de kabul edilen yeni Kurumlar Vergisi kapsamında yer almaktadır.

Transfer fiyatlandırması, aralarında değişik açılardan bağ bulunan şirketler arasında mal ve hizmet alış verişlerinin nasıl olması gerektiği yönünde temel ilkeleri ortaya koyan olumlu bir kavram iken, örtülü kazanç kavramı, hangi tür ilişkilerin vergi hukuku açısından kabul edilmeyeceğini tanımlamaktadır. İki kavram bir arada değerlendirildiğinde, emsallerine uygun olmayan transfer fiyatlamaları örtülü kazanç olarak kabul edilebilecektir. Kısacası örtülü kazanç, transfer fiyatlarının kötüye kullanılması olarak değerlendirilebilmektedir¹⁴¹.

II. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ ÖNEMİ

Küresel piyasaların ulusal piyasalara karşı üstünlüğü tartışılmaz duruma gelmiştir. ÇUŞ’lar küresel piyasaların kendilerine sunduğu bu avantajlardan yararlanırlar. Bu avantajları: ölçek ekonomilerden yararlanma, piyasalara giriş kolaylıkları, ürünleri

¹³⁸ UN, **Transfer Pricing History C State of the Art C Perspectives**, 2001, ST/SG/AC.8/2001/CRP.6, s.5.

¹³⁹ MİYNAT, KOVANCILAR, A. BURSALIOĞLU, a.g.e., s.73.

¹⁴⁰ Tuncay KAPUSUZUOĞLU, “Transfer Fiyatlamasına İlişkin Olarak A.B.D.’de Yapılan Yasal Düzenlemeler-I”, **Vergi Dünyası**, 1999, S:214, s.57.

¹⁴¹ Şükrü ŞENALP, “Örtülü Kazanç, Transfer Fiyatlandırması ve İlişkili Taraf Kavramları”, <www.alomaliye.com.tr> (24.06.2008).

dağıtma üstünlükleri, ürün çeşitlilikleri, iyi malzemenin kolay ve daha ucuz temini, piyasaları kontrol, ucuz ve iyi emeğin temini vb. şekillerde sıralanabilir¹⁴². ÇUŞ'lar bu avantajlardan yararlanırlarken en çok kullandıkları yöntem transfer fiyatlandırması uygulamasıdır.

Transfer fiyatlandırmasının önemi ÇUŞ'larda yepyeni bir boyut kazanmaktadır. Bu şirketler her şubenin faaliyeti için, o şubelerin buldukları ülkelerin yasa ve yönetmelikleriyle bağımlı bulunmaktadır. Yerli ülkenin yasaları, gümrük mevzuatları, teşvikleri transfer fiyatına karar vermek durumunda olan yöneticiyi etkilemektedir. Uygulamanın sorumlusu olan yöneticiler transfer fiyatını belirlerken, vergi oranlarına, nakit transferi olanağına, gümrük tarifelerine, döviz kurundaki değişme riskine dikkat etmek durumundadırlar¹⁴³. Transfer fiyatlandırması konusunun önemi ana şirket ve iştirakleri için çok açıktır. Ülkeler de bu konuya yeni yasalar düzenlemek, vergi idaresinin kaynaklarını arttırmak ve denetim uygulamalarını arttırmak suretiyle destek vermektedirler¹⁴⁴.

Transfer fiyatlandırması, vergi idarelerinin ÇUŞ'lardan kaynaklanan vergi gelirlerini azaltabileceği gibi, bazı hallerde de bu kuruluşların çifte vergilendirilmesine neden olabilmektedir. Yoksul, gelişen ya da zengin, hiç bir ülke vergi tabanının transfer fiyatlandırmasından dolayı aşınmasını istemez. Dolayısıyla transfer fiyatlaması sistemi, küresel düzeyde faaliyette bulunan tüm ülkelerin dikkate alması gereken bir olgudur.

Çok yakın zamanlara kadar, transfer fiyatlandırması sadece vergi idarelerinin ve bir iki uzmanın ilgilendiği bir konu halindeyken bugünlerde, aynı kuruluşun kolları arasında uluslararası işlemler yapan ve bu işlemlere dayalı vergi ödeyen işadamları, ekonomistler ve politikacılar ile NGO'lar (Non-Governmental Organization - Hükümet Dışı Organizasyonlar) bu konunun öneminin farkına varmışlardır. Küreselleşme, bu ilgi için bir neden sayılırken diğer neden de çok uluslu şirketlerin yükselişidir. Dünya ticaretinin % 60'ından fazlasının ÇUŞ'lar arasında gerçekleşmesi, transfer fiyatlandırmasının önemini çok daha açık hale getirmektedir¹⁴⁵.

¹⁴² Günseli KURT, İ. Levent ÜNLÜ, "ABD, OECD ve Türkiye'de Transfer Fiyatlandırması-I", **Mali Pusula**, Yıl:1, S:12, Aralık, 2005, s.70.

¹⁴³ Özlem ÖZKANLI, "Sorumluluk Merkezleri ve Transfer Fiyatlandırması: Çok Uluslu İşletmelerde Uygulama", **Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt 5, S:3, 2003, s.121.

¹⁴⁴ AKTAŞ (2004), a.g.e., s.26.

¹⁴⁵ John NEIGHBOUR, "Transfer Pricing: Keeping it at Arm's Length", **OECD Observer**, April 21, 2002, s.1.

Transfer fiyatlandırması konusunda 1995 yılından beri düzenli araştırma yapan, uluslararası denetim firmalarından Ernst & Young, 2007 yılında en son araştırmaya 24 ülkeden 850'ye yakın ÇUŞ yöneticisi ve ÇUŞ'lara ev sahipliği yapan ülkelerin gelir idaresi yetkilileri ile vergi uzmanlarının görüşlerine de yer verilmiştir. Ernst & Young'ın 2007 yılı araştırmasının özet bulguları¹⁴⁶ aşağıya çıkarılmıştır:

— Araştırmaya katılanların % 40'ı, kendi grupları için transfer fiyatlandırmasının herhangi bir başka vergi meselesinden daha önemli olduğunu belirtmişlerdir.

— ÇUŞ'lar, transfer fiyatlandırmasının öneminin gittikçe arttığını ve gelecek iki yıl içinde karşılaşacakları en önemli uluslararası vergi konusunun transfer fiyatlandırması olduğunu belirtmişlerdir. 1997 araştırmasında katılanların % 52'si en önemli konu olarak transfer fiyatlandırmasını belirtirken, 1999 araştırmasında bu oran % 61'e yükselmiştir. 2007 araştırmasında ise Ana şirketteki yöneticilerin % 74'ü ve şubelerdeki katılımcıların % 81'i önümüzdeki iki yıl içinde transfer fiyatlandırmasının kendi organizasyonları için “kesinlikle kritik” veya “çok önemli” hale geleceğine inandıklarını belirtmişlerdir.

— Ana şirket sorumlularının % 65'i transfer fiyatlandırmasına ilişkin dökümantasyonu geçen iki yıla oranla çok daha önemli hale geldiğini vurgulamışlardır. Yine son üç yılda, transfer fiyatlandırması amacıyla kullanılmak üzere daha fazla kaynağa ihtiyaç duyulduğu belirtilmiştir.

— Transfer fiyatı yöntemini kullananların yarısından fazlası (% 52) 2003 yılından beri vergi otoriteleri tarafından düzeltmelerle sonuçlanan denetimlere tabi tutulmuşlardır.

— Ankete katılanların % 42'si transfer fiyatlandırması incelemeleri sonucu yapılan düzeltme veya ayarlamaların çifte vergilemeye neden olduğunu belirtmiştir.

— Şirketlerin vergi ve finansman yöneticileri, transfer fiyatlandırmasının stratejik kararlarda dikkate alınmasının işletmelerin faaliyet performanslarının maksimize edilmesini ve küresel vergi yükünün azaltılmasını sağladığını ifade etmişlerdir.

¹⁴⁶ ERNST & YOUNG, “Global Transfer Pricing Survey 2007–2008; Precision Under Pressure”, s.2.

— ÇUŞ'lar, transfer fiyatlandırması vergi optimizasyonu için değil operasyonel performanslarını maksimize etmek için kullandıklarını ifade etmişlerdir.

Aşağıdaki tabloda, ÇUŞ'ların vergi meselelerine verdikleri önem gösterilmektedir¹⁴⁷.

Tablo – 3 : ÇUŞ'ların Vergi Meselelerine Verdikleri Önem

Vergi konuları	%
Diğer sorumluluklar	3
Yabancı Vergi Kredileri	5
Katma Değer Vergisi	8
Çifte Vergileme	8
Vergi uyumsuzlukları	8
Vergi Minimizasyonu	28
Transfer Fiyatlandırması	39

Kaynak: ERNST & YOUNG, a.g.e., s.10.

Tablodan da anlaşılacağı gibi ÇUŞ'ların vergi ile ilgili konularda en çok önem verdikleri konu % 39'luk oranla transfer fiyatlandırmasıdır. Bunu % 28'lik önem seviyesiyle vergi minimizasyonu, % 8'lik pay ile Katma Değer Vergisi (Tr-KDV, İng.- Value added taxes), çifte vergileme (double taxation) ve vergi uyumsuzlukları (tax controversy) yer almaktadır. Önem seviyesine göre % 5'lik oranla yabancı vergi kredileri ve son olarak % 3'lük oranla diğer vergi sorumlulukları yer almaktadır.

Uluslararası ticaret ve yatırımlar son 15–20 yılda çok hızlı bir artış göstermiştir. Bugün gelinen noktada uluslararası ticaretin yarısına yakını ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilmektedir. Durum böyle olunca transfer fiyatlandırmasının öneminin artması şaşırtıcı olmamaktadır.

Florida Uluslararası Üniversitesi, İşletme Fakültesi, finans profesörü John Zdanowicz ile Pennsylvania Devlet Üniversitesi'nden Profesör Simon J.Pak'in yaklaşık on yıldan fazla süredir yaptıkları bir araştırmaya göre, 2001 yılında ABD'ye giren ya da çıkan ürünlerin düşük ya da yüksek fiyatlandırılması sonucu yaklaşık 53 milyar USD'ın ülke dışına aktarıldığı ve dolayısıyla ABD Hükümeti'nin vergi kaybına uğradığı tespit

¹⁴⁷ ERNST & YOUNG, a.g.e., s.10.

edilmiştir*. Bu rakam 1998 ve 2000 yıllarında sırasıyla, 35.7 ve 45 milyar USD olarak hesaplanmıştır. Normal dışı fiyatlandırmanın sonucu olarak, kârlar yurt dışına kaydırılmış, kişi veya firmalar ABD'de ödemeleri gereken vergiden kaçınmışlar ya da vergi yükünü azaltmışlardır¹⁴⁸.

Bununla beraber şirketlerde özerk yönetim, kâr amaçlı yönetim ve yatırım amaçlı yönetim kavramlarının ciddi biçimde tartışılması, bağlı şirket veya kollara özellik getirmenin yanında, açıklanan finansal raporlarda transfer fiyatlandırmasının rolünü artırmaktadır¹⁴⁹. Transfer fiyatlandırmasının artan önemi dört faktörle açıklanabilmektedir¹⁵⁰:

—Merkezileşmeden özerkliğe kayan yönetim biçimi ve kâr - yatırım amaçlı yönetim kavramlarının daha fazla kullanılması: Bölümlendirme ve özerklikle birlikte gelen bölümler arası mal ve hizmet transferi, transfer fiyatlandırmasını gerektirmektedir.

— Uluslararası ticarete şirketler arası transferin önemi: Bölümlerin uluslararası boyut kazanması durumunda transfer fiyatlandırması şirketler için önemli bir unsur haline gelmektedir.

— Uluslararası transfer fiyatlandırmasının ülkelerin vergi ve gümrük idareleri tarafından sürekli izlenmesi: Yurt dışındaki bağlı firmalardan bazı ürünlerin ithal edilmesi ve bunların bir kısmında uluslararası piyasa fiyatlarına göre büyük farklılıklar olması, ülkelerin transfer fiyatlandırması konusunda düzenlemelere gitmesini gerektirmiştir.

* Profesör Simon Pak ve John Zdanowicz, araştırmalarının çok muhafazakar olduğunu çünkü sadece kilogram, ton ve adet gibi ölçülebilen mallara yönelik bu analizin yapıldığını ve eğer, bir birimle ölçülemeyen (non-quantifiable) mallar da dahil edilseydi, vergi kayıplarının çok daha yüksek hesaplanabileceğini belirtmişlerdir. Florida Uluslararası Üniversitesi Profesörleri, ABD Ticaret Bakanlığının kayıtları üzerinden tüm uluslararası normal fiyat dışı transferleri inceleyerek araştırmalarını yapmışlardır. Anormal fiyatlandırmaya örnek olarak, Pakistan'dan ithal edilen ve tanesi 153 \$ ve 4,896 \$ olan pamuklu havlular ile tanesi 973 \$ olan plastik buketler ve Almanya'ya tanesi 52 \$'dan ihraç edilen füze rampaları verilebilir. Bu örneklerden açıkça anlaşıldığı üzere, vergi oranlarının göreceli olarak yüksek olduğu ABD'de vergi matrahı azaltılmak suretiyle ödenecek vergi düşürülmektedir.; AKTAŞ, a.g.e., s.29.

¹⁴⁸ Jim ABRAMS, "Study Shows Corporations Manipulate Export-Import Prices To Avoid Taxes, **Chattanooga Times Pres News**, Nov 2, 2002.'den aktaran Mehmet AKTAŞ, a.g.e., s.28.

¹⁴⁹ Fatih SARAÇOĞLU, Ercan KAYA, "Yeni Kurumlar Verisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", **Vergi Sorunları**, Eylül, 2006, S:216, s.152.

¹⁵⁰ KAPUSUZOĞLU, a.g.e., s.5-8.

— İlişkili taraf işlemleri ve bilgilerin açıklanmasına olan ihtiyacın artması: Ana ve bağlı işletmeler arasındaki ilişkili taraf işlemleri, işletmelerin mali durumlarını ve yönetim sonuçlarını doğrudan etkilemektedir.

III. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ AMAÇLARI

Yetki ve sorumlulukların büyük ölçüde devredildiği kurumsal kimliğe sahip büyük işletmelerde, kâr ve yatırım merkezlerindeki yöneticiler, bir siparişi kabul edip etmemekte veya kendi bölümü için gereken girdiyi organizasyon içinden veya dışından tedarik etmekte bütünüyle serbesttirler. Tabiidir ki bu serbestiyeti işletmenin kâr maksimizasyonu amacına yönelik olarak kullanmaktadır.

Şirketler için uygun bir transfer fiyatının belirlenmesinde etki eden belirleyici faktörler; yabancı ülkedeki piyasa ve rekabet şartları, vergi ve diğer yükümlülükler, kârlılık, nakit yönetimi, ithalat kısıtlamaları, fiyat kontrolleri, vergileme, döviz kuru üzerindeki kontroller, hedef uyumu veya motivasyon gibi firma içi nedenler şeklinde sıralanabilir¹⁵¹. Şüphesiz bunlar içinde en önemli faktör vergilendirme faktörüdür.

Transfer fiyatlandırmasının aynı ülkedeki firmalar arasında hileli olarak yapılmasında; firmalardan birinin kârlı diğerinin zararlı olması, firmalardan birinin vergi indrimi veya istisna hakkının bulunması, firmaların farklı vergilendirme rejimine tabi olması gibi etkenler de söz konusu olabilir. Transfer fiyatlandırmasının amacı yukarıda sayılan faktörlerden işletme amaçlarına uygun şekilde fayda sağlamaktır. En çok kullanılan şekli farklı vergi oranları uygulayan ülkeler arasında kâr transferi yaparak küresel anlamda daha az vergi ödemektir¹⁵².

Grup şirketleri arasında uygulanan transfer fiyatlandırmasının kuşkusuz bir çok amacı bulunmaktadır. Bu amaçların belirlenmesine yönelik olarak, ÇUŞ'lara ilişkin aşığıya aktarılan araştırma, oldukça ilginç sonuçlar vermiştir¹⁵³.

¹⁵¹ KOYUNCU, a.g.e., s.367.

¹⁵² YILDIRIM, BALCI, KİRAZ, a.g.e., s.4.

¹⁵³ CRAVENS, a.g.ç., s.144-147.

Tablo - 4: ÇUŞ'lar İçin Transfer Fiyatlandırmasının Temel Amaçları

Amaçlar	%
Uluslararası Amaçlar	28
• Nakit Transfer Sınırlamaları	2
• Rekabetçi Durumu	21
• Gerçek Gelir veya Maliyetleri Yansıtma	5
İç Yönetim İle İlgili Amaçlar	21
• Adaletli Performans Değerlemesi	7
• Motivasyon	9
• Hedef Uyumunu Teşvik Etme	5
Vergileme ile ilgili Amaçlar	51
• Tarifeleri Yönetmek	4
• Vergi Düzenlemelerine Uymak	7
• Vergi Yükünü Yönetmek	40

Kaynak: CRAVENS, a.g.ç., s.144-147.

Tabloda, *Cravens* tarafından dünyanın en büyük 500 şirketi arasında yer alan 179 Amerikan şirketi ile ABD menkul kıymetler borsasında işlem yapan 363 firma arasından seçilen toplam 542 şirketin üst düzey yöneticilerine gönderilen “uluslararası transfer fiyatlandırmasının amaçları ile ilgili” anket sonuçları yer almaktadır. Araştırma sonucu, vergi yükünü ayarlamanın en önemli amaç olduğunu ortaya koymaktadır. Uluslararası alanda rekabetçi konumu sürdürme amacı ikinci sırada yer alırken iç yönetime yönelik amaç üçüncü sırada yer almaktadır¹⁵⁴. Transfer fiyatlandırmasının temel amaçları genel olarak üç alanda ortaya konabilir. Bunlar uluslararası amaçlar, iç yönetim ile ilgili amaçlar ve vergileme ilgili amaçlar olarak sıralanabilir¹⁵⁵.

A. Transfer Fiyatlandırmasının Uluslararası Amaçları

Uluslararası transfer fiyatlaması, ÇUŞ'ların bağlı işletmeleri arasında gerçekleşen nakit, nakit benzerleri ve alacaklar gibi fon akışlarını etkilemektedir. Grup içi satışlar artış gösterdikçe, fon akışları da doğal olarak artmaktadır. Uluslararası fon akışları, döviz değişim maliyetleri, ülkelerin kâr dağıtımı, vergi, kambiyo kontrolleri gibi düzenlemelerinden etkilenebilmektedir. Bu noktada, transfer fiyatlaması, önemli bir uluslararası araç olarak kullanılabilir. ÇUŞ'ların nihai hedefi, küresel ekonomide rekabet edebilmektir. Küresel rekabet ortamında piyasaya yerleştikten sonra kazanmayı amaçlayan ÇUŞ'lar, gerekli gördükleri bazı durumlarda düşük fiyatla mal satmaya razı olmaktadır.

¹⁵⁴ MİYNAT, KOVANCILAR, A. BURSALIOĞLU, a.g.e., s.76.

¹⁵⁵ MİYNAT, KOVANCILAR, A. BURSALIOĞLU, a.g.e., s.74-75.

Sözgelimi; ÇUŞ grubu belirlediği düşük bir transfer fiyatı ile bir bağlı şirketinin veya şubesinin yeni bir piyasaya girmesini kolaylaştırabilir.

B. Transfer Fiyatlandırmasının İç Yönetim Amaçları

Transfer fiyatlaması uygulaması, satıcı tarafın gelirlerini, alıcı tarafın ise maliyetlerini belirleyeceği için şirket bünyesinde bulunan bu her iki tarafın başarısını ölçmekte kullanılacak kâr rakamlarını etkilemektir. Bir şirketin temel amacı, kâr maksimizasyonu sağlamak olduğu için uygulanacak transfer fiyatının, firma içi optimal kaynak kullanımını da gerçekleştirmesi gerekmektedir. Şirket yönetimi açısından transfer fiyatlaması mekanizmasının uygulanması, şirket içinde kaynak transferinde kontrol noktası oluşturmak, bölüm performansını değerlendirerek diğer bölümlerle karşılaştırmak, bölüm yöneticilerini bölümlerin kârlılığını maksimize etmek için motive etmek, farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin vergi yükünü minimize etmek açısından önem arz etmektedir¹⁵⁶.

C. Transfer Fiyatlandırmasının Vergisel Amaçları

ÇUŞ'ların temel amacı, ülkeler arası vergisel farklılıklardan yararlanmak suretiyle ödeyecekleri vergi miktarını minimum düzeye indirmektir. Şöyle ki, ÇUŞ bünyesindeki ana şirketinin yüksek vergi oranı uygulayan ülkede, bağlı şirketin ise düşük vergi oranı uygulayan bir ülkede bulunması halinde, bir taraftan ana şirket bağlı şirketten mümkün olduğunca yüksek fiyatla mal satın alarak, kâr düşük vergi oranı uygulayan ülkeye aktarılmakta, diğer taraftan ana şirketten bağlı şirkete düşük fiyatla mal satılmak suretiyle ana şirketin kârı, düşük gösterilerek ödenecek vergi miktarı azaltılmaktadır. Söz konusu bu durum, doğal olarak ülkelerin vergi sistemlerini etkilemektedir. Ayrıca, ÇUŞ merkezi tarafından yapılarak bağlı şirketlerin faydalandığı hizmetlere ait bedellerin bağlı şirketlere paylaştırılmasında, vergi oranı yüksek olan ülkelerdeki bağlı şirketlerin payı arttırılırken, vergi oranı düşük olan ülkelerdeki bağlı şirketin payı azaltılarak, vergi oranı yüksek olan ülkedeki şirketin maliyetlerinin arttırılması suretiyle daha az kâr, dolayısıyla daha az vergi ödenmesi, yurtdışına ödenen kârpayı, patent, know-how ve marka hakkı karşılığında yapılan

¹⁵⁶ Özgür BİYAN, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, **Mali Çözüm**, İstanbul SMM Odası Yayını, Temmuz-Ağustos, 2007, S:82, s.80.

ödemelerden stopaj kesilmesi halinde bu kesintinin yurtdışından alınan malların fiyatı içinde yurtdışına kaydırılması suretiyle daha az stopaj vergisi ödenmesi gibi bir takım vergisel amaçlara ulaşmak için transfer fiyatlamasında değişiklikler yapılmaktadır.

IV. ULUSLARARASI TRANSFER FİYATLAMASININ ÜLKELER AÇISINDAN ETKİLERİ

Uluslararası transfer fiyatı uygulaması ülkelerin ekonomik ve mali yapısı üzerinde çeşitli şekillerde etkilere neden olabilmektedir. Hemen hemen tamamı olumsuz olan bu etkiler birkaç grupta toplanmaktadır.

A. Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması

Uluslararası transfer fiyatlamasında yapılan çeşitli ayarlamalarla öncelikle ülkelerin vergileme yetkileri olumsuz şekilde etkilenmekte ve hatta bu yetki dolaylı olarak sınırlandırılmaktadır. Ülkelerin vergileme alanındaki egemenlik haklarının transfer fiyatlaması işlemleriyle tehlikeye düşmesi birçok ülkeyi endişelendirmekte, bunun sonucunda da ülkeler arasında zaman zaman ekonomik ve siyasi tartışmalar yaşanmaktadır. Nitekim transfer fiyatlaması uygulamaları sonucunda ABD, Kanada, İngiltere, Fransa, Japonya ve Çin gibi ülkeler arasında geçmişte çeşitli anlaşmazlıklar yaşanmıştır¹⁵⁷.

B. Vergileme Alanı ve Kapasitesinin Azalması

Uluslararası şirketler sahip oldukları sermaye ve teknolojik yapıları ile hem daha düşük maliyetli mal ve hizmetler üretmekte, hem de yeni ve kaliteli ürünler geliştirmektedir. Birçok alanda yerli sermaye bu uluslararası şirketlere rakip olabilecek seviyede olamadığı için yabancı şirketler bu piyasada fiyatları istedikleri gibi tespit edebilmektedir. Küreselleşmeye birlikte birçok gelişmekte olan ülkede dış ticaret liberalize edilmiş ve ithalat hızla artmıştır. Bunun sonucunda da yerli sermayenin ürettiği mal ve hizmete talep azalmış ve yerel şirketler hayatta kalma mücadelesine girmiştir. Bu süreçte yeni teknolojilere ayak uydurabilen, sermaye yapılarını

¹⁵⁷ YILDIZ, a.g.e., s.83-84.

güçlendiren şirketler başarılı olurken, bunu gerçekleştiremeyenler de piyasadan silinmek zorunda kalmıştır. Uluslararası şirketler satın almalar veya birleşmeler veya kendi kurdukları şirketler yoluyla piyasalarda egemen olmaya başlamıştır. Küreselleşme sonucunda ülkenin vergileme alan ve kapasitesi yerli şirketlerden ziyade ülkede faaliyette bulunan yabancı şirketlere bağlı kalmaktadır. Yabancı şirketler ise, çok doğal olarak, bu ülkelerde elde ettikleri kârları kendi ülkelerine transfer etmektedir. Bunun sonucunda da ortaya çıkan kâr bu yerli ülkelerden ziyade kârların transfer edildiği yabancı ülkelerde vergiye tabi tutulmaktadır¹⁵⁸.

C. Ülkelerde Kaynak Oluşumu ve Tahsisinin Etkilenmesi

Şirketlerin daha az vergi vermek amacıyla transfer fiyatlaması uygulamalarına gitmeleri, ülkelerin kaynak oluşumunu ve tahsisinin de etkilemektedir. Bir kısım firmalar, bağlantılı bulunduğu finans kuruluşlarını vergi yükü düşük ülkelerde oluşturarak yarattıkları açık pozisyonlarla, kaynak tahsisini buldukları ülkenin aleyhine olacak şekilde etkileyebilmektedir¹⁵⁹. Bundan dolayı gelişmiş ve GOÜ'ler arasındaki ilişkilerin değerlendirilmesinde çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlarını belirlemeleri ve uygulamaları da bir sorun olarak görülmektedir. Özellikle küreselleşme süreciyle birlikte ÇUŞ'ların, mal ve hizmetlerin transfer fiyatlarını belirlerken yerel piyasa yapısını göz ardı etmeleri, gelişmiş ülkelerin transfer fiyatlarını, GOÜ'lerin kaynaklarını kullanmada bir araç olarak gördüğü yorumunun yapılmasına neden olmaktadır¹⁶⁰.

D. Kaynak Çıkışına Yol Açması

Transfer fiyatlaması uygulamaları kaynak giriş ve çıkışı açısından da GOÜ'leri önemli ölçüde etkilemektedir. Çünkü gelişmekte olan ülkeler gelişmiş ülkelerle aralarındaki kalkınmışlık farkını azaltmak için yeni yatırım ve sanayileşmeye ihtiyaç duymaktadır. Bu da GOÜ'leri, dünya ticaretinde etkili olan ülkelere ve bunların

¹⁵⁸ Mustafa Kemal UYANIK, "Küreselleşme ve Neden Olduğu Vergisel Sorunlar", **Yaklaşım**, Yıl:9, S:107, Kasım, 2001, s.72.

¹⁵⁹ YILDIZ, a.g.e., s.83.

¹⁶⁰ Mansour MOUSSAVI, "The Economic Impact of Multinational Transfer Pricing in Third World Countries: The Case of Iran", **Journal of International Business Studies**, Vol.28, No:4, 1997, s.887.

ÇUŞ'larına bağımlı kılmaktadır. Dünya ticaretini geniş ölçüde elinde tutan bu firmalar ihraç ettikleri mallarda monopol veya oligopol, ithal ettiklerinde ise monopson ve oligopson durumunda olduklarından, bu şirketler GOÜ'lere mal ihraç ederken monopol fiyatlarını, ithal ederken ise istedikleri fiyatı kullanabilmektedir. Gelişmiş ülkeler genel anlamda piyasalarda transfer fiyatının yaygın uygulanmasından dolayı maruz kalacakları kayıplarını sahip oldukları ÇUŞ'lar sayesinde telafi etme şansına sahipken, GOÜ'ler yeterince ÇUŞ'a sahip olmadıklarından transfer fiyatlarından dolayı karşılaşacakları zararı telafi etme imkânına sahip değildir¹⁶¹.

Bu şekilde ÇUŞ'ların transfer fiyatlandırmasını uygulamaları, dış kaynak ihtiyacı olan GOÜ'lere, kaynak sağlamak yerine çoğu zaman bu ülkelerden gelişmiş ülkelere doğru kaynak çıkışına yol açmaktadır. Bundan dolayı ÇUŞ'lar, doğrudan veya dolaylı olarak getirdikleri sermayeden daha fazla tutarda kâr transferi yapmak suretiyle, GOÜ'lerin hem milli gelirlerini olumsuz etkilemekte hem de vergi kaybına yol açmaktadır¹⁶².

E. Ödemeler Dengesini Olumsuz Etkilemesi

ÇUŞ'lar uyguladıkları transfer fiyatlaması sistemi ile, değişik ülkelerdeki değişen talebe göre oluşan pazar fiyatlarına müdahale etmiş de olmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerin gelişmiş ülkelere olan ekonomik bağımlılıkları, bu ülkelerin uluslararası transfer fiyatlamasından zarar görmelerine sebep olmaktadır. Bu uygulamalar gelişmekte olan ülkelerin ödemeler dengesi üzerinde ters etkiye yol açmakta ve bunun sonucunda da ödemeler dengesinde sürekli açıklar görülmektedir¹⁶³.

Sonuç olarak günümüzde birçok ÇUŞ, grubu içindeki mal ve hizmet ve gayri maddi malların alış ve satışında piyasa fiyatını uygulamak yerine, bu işlemlere piyasa fiyatından yüksek veya düşük fiyat uygulamak suretiyle transfer fiyatını kötüye kullanmaktadır. Bu uygulamanın en önemli nedeni ise, bu kuruluşların vergi yüklerini azaltmak yani daha az vergi ödeyip kârlarını arttırmak istemektir. Ancak gelişmiş ve gelişmekte olan birçok ülke, şirketlerin bu fiyat politikalarını izleyip denetleyecek

¹⁶¹ İhsan GÜNAYDIN, "Uluslararası Transfer Fiyatlandırmasının Vergisel Amaçları", **Vergi Dünyası**, S:216, Ağustos, 1999, s.173.

¹⁶² YILDIZ, a.g.e., s.85.

¹⁶³ Orhan ÇELİK, "Uluslararası Transfer Fiyatlaması: Teorik Bir Yaklaşım", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Nisan, 2000, s.110.

mekanizmaları da geliştirmeye başlamıştır. Böylece transfer fiyatlandırmasının vergileme alanında neden olabileceği olumsuzluklar belli ölçüde telafi edilebilecektir¹⁶⁴.

V. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ İŞLEYİŞİ

Transfer fiyatlandırması esas itibarıyla, bir işletmenin kendi iştirakleri ve ilişkili kuruluşları arası işlemlerden doğan kârın, vergi ve başka amaçlarla dağılımıyla ilgilidir. Günümüzde daha çok ÇUŞ'lar tarafından kullanılan bu fiyatlama uygulaması, daha önce de belirttiğimiz gibi; vergi oranı düşük olan ülkelerdeki bağlı şirketlerinden, mal veya hizmetleri yüksek fiyatla satın almakta ve bu şirketlere mal veya hizmetleri düşük fiyatlarla satarak, kârlarını düşük vergili bu ülkelere aktarmak suretiyle vergi sonrası kârlarını arttırmakta kullanılan bir uygulamadır.

Uygulamanın işleyişinde merkezkaç yönetim büyük önem arz etmektedir. Merkezkaç yönetim, çeşitli yönetim basamaklarına ayrılmış bir işletmede üst yönetim basamaklarından alt yönetim basamaklarına doğru tüm yönetim birimlerine karar verme yetkisi verilen yönetim şeklidir¹⁶⁵. Şurası da bir gerçektir ki; ÇUŞ organizasyonunun değişik bölümleri benzer şekilde ortak kontrol altındaysa; vergi idareleri için bu durum, grup içi transferlerin piyasa güçleri tarafından belirlenmediğine işaret olarak görülebilir.

Transfer fiyatları sadece vergisel amaçlı olarak değil, performansların belirlenmesinde de kullanılabilir. Örneğin, transfer fiyatlandırması özellikle, ÇUŞ'lara, topluluk içinde çok iyi performans gösterenler ile göstermeyenlerin ayrıştırılmasında yardımcı olur. Ayrıca, ÇUŞ'lar uygun olmayan transfer fiyatlandırması sonucu aynı kâr üzerinden çifte vergilendirmeye maruz kalabilirler*.

¹⁶⁴ GÜNAYDIN (1999b), a.g.m., s.174.

¹⁶⁵ Zeynep ARIKAN, Ersan ÖZ, "Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Önleme Faaliyetleri", **Mali Pusula**, Yıl 3, S:27, Mart 2007, s.86-87.

* Örnek olarak, Fransız bisiklet üreticisi, bisikletlerini Hollanda'da kurulu iştiraki aracılığıyla dağıtmaktadır. Bisikletlerin üretim maliyeti €900 ve Hollanda şirketinin dağıtım maliyeti ise €100'dur. Üretici şirket, transfer fiyatını €1000 olarak belirlemiş, Hollanda şirketi de bunu dağıtım maliyetleriyle birlikte €1100 olarak Hollanda'da pazarlamıştır. Toplamda ana şirket €100 kar etmiştir ve bu tutar üzerinden vergi ödeyecektir. Ancak Hollanda vergi idaresi, şirketi denetlediğinde, dağıtıcı firmanın hiç kar beyan etmediğini tespit etmiştir. Hollanda vergi idaresi, transfer fiyatının €900 olarak düzeltilmesini ve Hollanda şirketinin €100 kar beyan etmesini istemektedir. Ancak bu durumda, Fransız şirketi zaten €100 üzerinden vergi ödemektedir. İki şirket de aynı grubun parçası olmalarına rağmen, bir yerde ödedikleri vergi, diğer yerde mahsup edilmemekte ve aynı grup şirketleri her iki ülkede de vergi ödemektedirler. Bknz: NEIGHBOUR, a.g.m., s.3.

Yukarıda ifade edilen sorunun çözümü, OECD'nin önerdiği emsal bedel ya da piyasa fiyatı (arm's length) prensipleri çerçevesinde olabilecektir. Örnek olarak verilen olayda, Fransız ÇUŞ, çifte vergilendirmeden kaçınmak için iki vergi idaresiyle görüşüp, bisikletler için uygulanacak piyasa fiyatı üzerinde anlaşmaya çalışacaktır. Örneğimizde, ÇUŞ tarafından belirlenen orijinal transfer fiyatı yanlıştır. Çünkü kârın tamamı Fransız üretici firmaya bırakılmıştır. Diğer bir yanlıştta, Hollanda Vergi İdaresi tarafından yapılmış ve kârın tamamının dağıtıcı firmaya aktarılması teklif edilmiştir¹⁶⁶.

OECD rehberinde önerilen sistem bu gibi durumlarda, ilgili ülkelerin vergi otoriteleri ile ÇUŞ'ların karşılıklı uzlaşma prosedürleri çerçevesinde anlaşmaya çalışmaları ve böylece aynı kaynak üzerinden iki defa vergi alınmasını önlemektir¹⁶⁷.

ÇUŞ yöneticileri, transfer fiyatını belirlerken “vergi minimizasyonu”, “nakit transferi olanağı”, “gümrük tarifeleri”, “gümrük vergileri”, “döviz kurlarındaki değişme riski” gibi kriterleri göz önünde bulundurmamak durumundadır¹⁶⁸. ÇUŞ'ların izleyeceği transfer politikaları üzerinde vergi oranlarındaki değişikliğin etkisi vardır¹⁶⁹.

A ülkesinde yerleşik ABC Şirketi, bir yılda 1.000 adet TV üretimi yapmaktadır. Şirket, bu TV'leri B ülkesinde yerleşik olan, iştiraki BCD şirketi aracılığı ile piyasaya satmaktadır. ABC Şirketi, TV'lerin adedini 1.000 \$'dan, BCD şirketine, BCD şirketi de TV'lerin adedini 1.250 \$'dan piyasaya satmaktadır. A ülkesinde % 50 oranında, B ülkesinde ise % 20 oranında K.V. uygulanmaktadır. A ülkesi, malı 600.000 \$'a mal etmekte, ayrıca her iki firma 100.000 \$ tutarında “Diğer Gider” gerçekleştirmektedir.

Tablo 5: Uluslararası Transfer Fiyatlamasının İşleyiş Örneği -1

	A Ülkesi ABC	B Ülkesi BCD A.Ş	Konsolide Tablo
Satış Geliri	1.000.000\$	1.250.000\$	1.250.000\$
Satılan Mal M.	600.000\$	1.000.000\$	600.000\$
Diğer Giderler	100.000\$	100.000\$	200.000\$
Vergi Öncesi Kâr	300.000\$	150.000\$	450.000\$
Kurumlar Vergisi	150.000\$	30.000\$	180.000\$
Vergi Sonrası Kâr	150.000\$	120.000\$	270.000\$

¹⁶⁶ AKTAŞ, a.g.e., s.31.

¹⁶⁷ AKTAŞ, a.g.e., s.32.

¹⁶⁸ ÇELİK, a.g.m., s.107.

¹⁶⁹ AKTAŞ, a.g.e., s.32-33.

Tablo 5’de görüldüğü gibi söz konusu ÇUŞ, piyasaya yönelik olarak 1.250.000 \$ tutarında gerçekleştirdiği konsolide satış dolayısıyla toplam 180.000 \$ konsolide vergi ve 270.000 \$ net kâr elde etmiştir. Ancak ÇUŞ’lar, kendi aralarında yaptıkları transferleri bir araç olarak kullanarak daha az vergi ödemek ve daha fazla konsolide net kâr sağlama amacı gütmektedirler. Bu amaç doğrultusunda grup içi transfer fiyatı 1.000 \$’dan, 800 \$’a düşürülerek ÇUŞ’un konsolide vergi sonrası kârında görülen artış aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 6: Uluslararası Transfer Fiyatlamasının İşleyiş Örneği - 2

	A Ülkesi ABC A.Ş	B Ülkesi BCD A.Ş	Konsolide Tablo
Satış Geliri	800.000\$	1.250.000\$	1.250.000\$
Satılan Mal M.	600.000\$	800.000\$	600.000\$
Diğer Giderler	100.000\$	100.000\$	200.000\$
Vergi Öncesi Kâr	100.000\$	350.000\$	450.000\$
Kurumlar Vergisi	50.000\$	70.000\$	120.000\$
Vergi Sonrası Kâr	50.000\$	280.000\$	330.000\$

Tablo 6’da A ülkesinde üretilen TV’lerin düşük vergi oranlarının olduğu B ülkesine, daha düşük fiyatla satılıp, kârın büyük çoğunluğunun B ülkesinde bırakılması sonucunda, ÇUŞ grubu toplam ödenecek vergiyi 180.000 \$’dan 120.000 \$’a düşürmüş, buna karşılık konsolide net kârlılığını 270.000 \$’dan 330.000 \$’a yükseltmiştir.

VI. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YÖNTEMLERİ

Transfer fiyatlama yöntemlerini kullanan yerel veya çok uluslu şirketler beyan ettikleri kâr miktarlarıyla ilgili ülkenin vergi gelirlerini etkileyebilmektedir.

Transfer fiyatı, transferle ilgili bölüm yöneticilerinin amaçları uyumlu olacak şekilde tespit edilmelidir. Transfer fiyat belirlemede kullanılacak birçok yöntem vardır. Bununla beraber, bu yöntemler literatürde ve OECD’nin transfer fiyatlama ile ilgili düzenlediği *Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi*’nde farklı şekilde ifade edilmektedir¹⁷⁰. Biz de transfer fiyatlandırması

¹⁷⁰ Zeki DOĞAN, “Transfer Fiyatlarının Belirlenmesinde Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yönteminin Önemi”, *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ocak, 2006, S:29, s.81.

yöntemlerini literatürdeki yöntemler ve OECD rehberindeki yöntemler olmak üzere iki kısımda ele alacağız.

Literatürde çeşitli yazarlar tarafından farklı gruplandırmalar yapılmış olan transfer fiyatlandırma yöntemleri şöylece sıralanabilir¹⁷¹: maliyete dayalı transfer fiyatlandırması, piyasa fiyatlarına dayalı transfer fiyatlandırması, çifte transfer fiyatı yöntemi ve pazarlık sonucu belirlenen transfer fiyatlandırması. Transfer fiyatlandırmasının yöntemleri konusunda OECD tarafından belirlenen farklı yöntemler de bulunmaktadır. OECD yöntemlerini, dünyadaki düzenlemeler başlığı altında vermeyi anlatım bütünlüğü açısından daha uygun görmekteyiz.

A. Maliyete Dayalı Transfer Fiyatlandırması

Dünyada büyük işletmelerin yaklaşık yarısı maddeleri maliyet fiyatı ile transfer etmektedirler. Maliyet fiyatının esas alındığı transfer fiyatlandırmasında transfer fiyatı olarak, tam maliyet veya değişken maliyet esasına göre belirlenen maliyet fiyatları esas alınabilir¹⁷².

1. Değişken Maliyeti Esas Alan Transfer Fiyatlandırması

Değişken maliyeti esas alan transfer fiyatlandırmanın bir yönetim aracı olarak en önemli özelliği, birim değişken maliyetin marjinal maliyete yakın maliyet değeri olmasından kaynaklanmaktadır. Birim değişken maliyet, marjinal maliyete göre daha kolay bir şekilde belirlenebildiğinden uygulamada yönetsel amaçlara uygun bir transfer fiyatlandırması olarak kabul edilebilmektedir¹⁷³.

Transfer fiyatlandırması olarak değişken maliyetlerin esas alınması durumunda bir kısım sorunlar ortaya çıkmaktadır. Üretim bölümünün sabit maliyetlerini geri alamaması bunlardan birisidir. Üretim bölümünün bütün çıktıları işletme içinde transfer ediliyorsa ve değişken maliyet ortalama maliyetin altındaysa, üretim bölümünün sabit maliyetleri geri alınamıyor demektir. Bu durumda üretim bölümü para kaybediyor

¹⁷¹ Nihat KÜÇÜKSAVAŞ, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Kare Yayınları, Genişletilmiş 2. Baskı, Temmuz, 2006, s.730.

¹⁷² Soner YAKAR, Elif N. ÜNAL, “Transfer Fiyatlandırma ve Çok Uluslu Şirketler Açısından Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları**, Mart, 2007, S:222, s.127.

¹⁷³ ÇELİK, a.g.m., s.106.

görünebilir. İkinci sorun üretim bölümünün değişken maliyetlerini yüksek hesaplanması gibi, çarpıtmayı özendirmeyi içerebilmesidir. Değişken maliyete dayalı transfer fiyatlandırması karar işlemlerinde yararlı olmasına karşın, faaliyet değerlemesinde o derece etkili olamamaktadır¹⁷⁴.

Değişken maliyete dayalı transfer fiyatlarının bir yönetim aracı olarak en önemli özelliği, birim değişken maliyetin marjinal maliyete en yakın maliyet değeri olmasından kaynaklanır. Birim değişken maliyet, marjinal maliyete göre daha kolay bir şekilde belirlenebildiğinden uygulamada yönetsel amaçlara uygun bir transfer fiyatı olarak kabul edilebilmektedir. Transfer fiyatı olarak değişken maliyetlerin esas alınması, satıcı birim kârlarına, sabit maliyetlerin varlığı nedeni ile olumsuz etki yapacaktır. Ayrıca piyasa fiyatlarının birimin değişken maliyetlerinin üstünde olması nedeni ile işletme içi transferler alıcı birim için olumsuz sonuçlar vermesine karşın tüm işletme açısından olumlu olabilmektedir¹⁷⁵.

Bu yöntemde sadece maliyet fiyatı transfer fiyatı olarak kabul edilebileceği gibi, bu fiyatlara bir miktar kâr eklenerek de transfer fiyatı belirlenebilir. Maliyet fiyatına kâr eklemesi yapılarak belirlenen transfer fiyatına “maliyet artı kâr” (cost plus bases) adı verilmektedir. Maliyet artı transfer fiyatlandırma, tam maliyet veya değişken maliyete göre oluşturulan transfer fiyatlandırmadan kaynaklanan motivasyon ve performans değerlendirme sorunlarına tamamıyla çözüm bulmak için kullanılmaktadır¹⁷⁶.

2. Toplam Maliyeti Esas Alan Transfer Fiyatlandırması

Toplam maliyeti esas alan transfer fiyatlandırmasında, işletmenin üretim maliyetleri kendi dışında oluşmuş fiyatlardan daha yüksek olursa, alıcı bölümün satın almalarını işletmenin dışından yapması özendirilmiş olacaktır. Bu uygulama ise işletme içindeki satıcı bölümde atıl kapasitelerin ortaya çıkmasına neden olacaktır. Ancak işletme dışında oluşmuş piyasa fiyatı, işletmenin satış bölümündeki değişken maliyetten

¹⁷⁴ Jerold L. ZIMMERMAN, **Accounting for Decision Making and Control**, Hill Companies 2003, Fourth Edition, Page:218-225.’den aktaran; Mesut KOYUNCU, **Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Mayıs, 2005, s.381-389.

¹⁷⁵ Zeynep HATUNOĞLU, “Çok Uluslu Şirketler, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu”, **Mali Çözüm**, Kasım-Aralık, 2006, S:78, s.120.

¹⁷⁶ HATUNOĞLU, a.g.m., s.120.

daha büyükse ve söz konusu satıcı bölümde atıl kapasite varsa, satıcı bölümün üretime devam etmesinden işletme bir bütün olarak yararlanacaktır¹⁷⁷.

Toplam maliyeti esas alarak transfer fiyatının saptanmasının en önemli faydası kolay olması ve bu nedenle uygulama maliyetinin düşük olmasıdır. Bölüm yöneticilerinin toplam maliyetleri değişken maliyetlere göre daha az çarpıtma imkanına sahiptirler. Bu nedenle üst düzey yöneticiler transfer fiyatlandırmasının hesaplanmasına ilişkin tartışmalara daha az müdahale etmek durumundadırlar. Diğer taraftan, yöneticilerin toplam maliyet yönteminin firmalarının özel durumları için uygun olup olmadığı konusunda oldukça dikkatli düşünceleri gerekmektedir. Fırsat maliyeti, büyük oranda toplam maliyetten farklıysa, firmanın vazgeçilen kârı oldukça büyük olabilir¹⁷⁸.

B. Piyasa Fiyatlarına Dayalı Transfer Fiyatlandırması

Konuya ilişkin bir çok kitap tarafından önerilen standart transfer fiyatı tespit kuralı; mal için verilen rekabetçi pazar (market) fiyatıdır¹⁷⁹.

Aralarında mal transferi yapılan birimlerin kârları sanki farklı organizasyonlarmış gibi hesaplanmış olmaktadır. Bu suretle, birim kârlılığı aynı işkolunda faaliyette bulunan benzer işletmelerin kârlılıkları ile doğrudan doğruya karşılaştırılabilecektir. Tam rekabet piyasasında, farklılaşan maliyet piyasa fiyatından düşük olduğu sürece, satıcı birim alıcı birimin istediği kadar malı cari piyasa fiyatından sağlamak durumundadır. Bu arz talebi karşılamada yeterli olmaz ise satıcı birim eksik olanı dışarıdan cari piyasa fiyatından temin etmek zorundadır. Aynı şekilde satıcı birimin, alıcı birimin istediğinden fazla miktarda ara malı arz etmesi durumunda, bu fazla miktar cari piyasa fiyatından dış pazara satılabilir. Satıcı birim pazar fiyatı üzerinden uzun dönem kâr elde edemezse işletmenin o ara malını grup içinde üretmek yerine dışardan satın alması daha uygun olacaktır¹⁸⁰.

Uygulamada ara malının grup içinden veya başka işletmelerden edinilmesine bağlı olarak toplam işletme kârlılığı farklılaşacaktır. Satıcı birim ara malını dışarıya satarken bir de satış giderine katlanmak durumunda kalacaktır. Alıcı birim açısından ara

¹⁷⁷ ÇELİK, a.g.m., s.106.

¹⁷⁸ KOYUNCU, a.g.e., s.386.

¹⁷⁹ KOYUNCU, a.g.e., s.381.

¹⁸⁰ HATUNOĞLU, a.g.m., s.121.

malının grup içinden veya başka işletmelerden alınması arasında bir fark olmayacaktır. Ancak işletme genel olarak satıcı birimin satış giderlerine katlanmak durumunda kalacaktır. Bu yüzden uygulamada birçok işletme grup içerisinde gerçekleştirdikleri transferlerde pazar fiyatını satış ve yönetim giderlerini indirmek sureti ile daha düşük düzeyde belirlemektedir. Alıcı açısından ise sürekli iyi kalitede malın güvenilir dağıtım ile temini söz konusu olmaktadır. Ayrıca malın büyük partilerde satın alınması dolayısıyla sağlanacak indirimler ve peşin ödemelerden sağlanacak nakit indirimler düşüldükten sonraki tutar piyasa fiyatını yansıtacaktır, pazar koşullarına uygun olduğu sürece bu indirimler gerçek fiyatın hesaplanmasını sağlar. Piyasa fiyatı kullanımını, grup işletmeleri arasında amaç birliği, motivasyon, özerklik ve performans değerlemeye imkan vermesi açısından en ideal transfer fiyatlandırma yöntemi olmaktadır¹⁸¹.

C. Çifte Transfer Fiyatlandırma Yöntemi

İkili transfer fiyat yöntemi “kâr yaratılması” sorununa bir çözüm yolu olarak öne sürülmektedir. Pazar koşullarının düzensiz oluşu ya da ara mamulün pazarda satılabilme olanağının bulunmaması piyasa fiyatlarının transfer fiyat olarak kullanılma olanağını kısıtlamaktadır. Ayrıca alıcı bölümlerin tek alıcı durumunda olmaları halinde, satıcı bölümün fiyatları üzerinden mal transfer etmeleri kâr merkezi olarak kâr olanaklarını azaltmaktadır. Bunun yanında maliyetlere göre saptanacak transfer fiyatlarının, piyasa fiyatlarının üzerinde oluşması durumunda alıcı bölümü işletme dışından ara mamul satın almaya zorlamaktadır. Gerek satıcı bölümü ölçümlemeyi sağlayacak kâr sonuçları oluşturmak gerekse alıcı bölümün maliyetlerini olumsuz etkenlerden arındırmak için transfer işleminde ikili transfer fiyatı uygulanabilir. İkili transfer fiyatı, satıcı bölümün yapay piyasa fiyatı ile satış yapmasını, alıcı bölümün de mal transferinde gereksiz gider yükünden arındırılmasını sağlar¹⁸².

Yönteme göre, satıcı bölüm ara mamulü transfer ederken transfer fiyatı olarak değişken maliyetler artı belirli bir oranda kârla devretmesi, alıcı bölümün de transfer fiyatı olarak yalnız satıcı bölümün değişken maliyetlerini kabul etmesi ile gerçekleştirilir. Böylece satıcı bölüm katkı oranını arttırmış, alıcı bölümde

¹⁸¹ ÇELİK, a.g.m., s.105.

¹⁸² İbrahim ORGAN, Muhsin ÇELİK, “İşletmelerde Vergisel Bir Planlama Unsuru: Transfer Fiyatlandırması”, *Vergi Dünyası*, Eylül, 2006, S:301, s.134.

yüklenmemesi gereken giderlerden arındırılmış olur. Transfer fiyatı olarak ikili fiyatın kullanılması durumunda, bölümlerin kârlarını birbirine ekleyerek işletme kârına ulaşılma olanağı kalmamaktadır. Yani, hem alıcı hem de satıcı bölümler, aynı kârın bir parçasını ayrı ayrı kendi hesaplarında gösterme durumunda kalacaklardır. Bu nedenle işletmenin toplam kârı saptanmadan önce kâr kaleminde bazı düzeltmelerin yapılması zorunlu olacaktır¹⁸³.

D. Pazarlık Sonucu Belirlenen Transfer Fiyatlandırması

Transfer fiyatı üretim ve pazarlama/dağıtım bölümlerinin karşılıklı müzakeresi ile tespit edilebilir. Bu yöntem fırsat maliyetine en yakın transfer fiyatını verebilir. Çünkü üretim bölümü fırsat maliyetinin altındaki bir fiyatı kabul etmeyecek, aynı şekilde pazarlama dağıtım bölümü de ürün fiyatının üzerinde bir fiyatı kabul etmeyecektir. Karşılıklı anlaşma ile ortaya konulmuş transfer fiyatı ile, her iki bölüm, her ikisinin de toplam kârlarını maksimize edecek bir üretim miktarını seçebilirler. Öncelikle firmanın değerini maksimize edecek bir üretim miktarı üzerinde karar verilip, akabinde toplam kârın iki bölüm arasında nasıl paylaşılacağına ilişkin transfer fiyatını belirlerler¹⁸⁴.

Pazarlık yöntemini destekleyenler, yöneticilerin bu şekilde, üretmek ve transfer etmede firmanın kazancının ve kaybının ne olacağı konularında bilgi sahibi olmak sureti ile optimal kararlar alabileceklerini iddia etmektedirler. Bu yöntemde birimler transfer fiyatını belirlerken değişen pazar koşullarına esnek bir şekilde cevap verebileceklerdir¹⁸⁵.

Görüşmelere dayalı olarak saptanacak transfer fiyatlandırmasının etkin ölçümleme aracı olabilmesi için¹⁸⁶:

- Alıcı ve satıcı bölümler arası tüm transfer fiyatlandırmasının görüşmelerle saptanması,
- Tarafların tüm seçenekler, piyasa koşulları ve fiyatlarla ilgili bilgilere sahip olması,

¹⁸³ KÜÇÜKSAVAŞ, a.g.e., s.731.

¹⁸⁴ KOYUNCU, a.g.e., s.

¹⁸⁵ HATUNOĞLU, a.g.m., s.122.

¹⁸⁶ ÇELİK, a.g.m., s.106.

— Bölümlerin birbirleri ile alış veriş yapıp yapmamakta serbest olmaları gereklidir.

Pazarlık yöntemiyle sağlanan fiyatların yöneticilere birim kârlarının belirlenmesinde yetki ve kontrol sağlamasının yanında, bu yöntemdeki başlıca sakıncalar şu şekilde özetlenebilir¹⁸⁷:

— Pazarlık fiyatlarının belirlenmesi uzun süreler gerektirebilir. Bu durumda, işletmenin dış etkenlere karşı uyumu gecikebilir ve bunun sonucu olarak birçok önemli kazanç fırsatları kaçırılabilir.

— Özellikle dış şartların değişmesi halinde pazarlık fiyatlarının sık sık değiştirilmesi gerekebilir. Bu durum, birim kararlarına bir belirsizlik getirir.

— Transfer fiyatının birim kârını doğrudan ve önemli ölçüde etkilemesi nedeniyle, birim yöneticileri bütün güçlerini işletme amaçlarını bir yana iterek, pazarlık fiyatını kendi lehlerine çevirmek için harcayabilirler.

— Transfer fiyatı, pazarlıkla saptanırken birim yöneticileri arasında büyük sürtüşmelere neden olabilir. Hatta bazı birim yöneticileri, kendi menfaatleri için diğer birim yöneticilerini ezmeye çalışabilirler.

— Pazarlık için geçen süre verimli olarak gerçekleştirilecek faaliyetlerin kaybı olabilmektedir.

Transfer konusu olan mamulün piyasadan satın alma olanağı olmaması durumunda görüşmelerle belirlenecek transfer fiyatlandırmasının etkinliği sınırlanmaktadır. Özellikle mal ve hizmet alıcısı olan bölümün tek alıcı olması ve satıcı bölümün üretim fazlası olması halinde satıcı bölüm bazı indirimler yapmak zorundadır. Ancak indirimler satıcı bölümün kârlılığını olumsuz etkilerse üst yönetimin duruma müdahale etmesi zorunludur. Alıcı bölümün işletme dışından edinme kararı vermesi halinde alıcı bölüm bazı tasarruflar sağlayabilir. Ancak satıcı bölümün, mamulü satamaması halinde oluşacak zarar, sağlanacak tasarruftan daha fazla ise bu durum tüm işletme kârlılığına olumsuz etkide bulunacaktır. Bu durumun ortadan kaldırılması için satıcı bölüm, üretim fazlasını ortadan kaldırabilmek için fiyatlarını değişken maliyetler düzeyine kadar indirmek zorunda kalacaktır¹⁸⁸.

¹⁸⁷ ÖZKANLI, a.g.m., s.118.

¹⁸⁸ ORGAN, ÇELİK, a.g.m., s.135.

Transfer fiyatlandırma uygulamasını özetlemek gerekirse, firmalar merkezden idare edilmek yerine sorumluluğu dağıtmakta, bu amaçla bölüm yöneticilerinin yerel koşullara ilişkin bilgilerinden yararlanmak için sorumluluk merkezleri (responsibility centers) oluşturmaktadırlar. Konuya ilişkin olarak sağlanan teşvikler, bu yöneticilerin uzmanlaşmış bilgilerini firmalarının kârını maksimize etmek için kullanmaktadır. Bir sorumluluk merkezi diğer bir sorumluluk merkezinden mal veya hizmet satın alır veya satarsa, bu transferlerde her merkezin performanslarını ölçmek için bir transfer fiyatlandırması oluşturulur.

Yukarıda, transfer fiyatlandırma yöntemleri açıklanmıştır. Her bir yöntemin avantaj ve dezavantajları ise aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 7: Yaygın Olarak Kullanılan Transfer Fiyatlandırması Yöntemlerinin Avantaj ve Dezavantajları

YÖNTEM	AVANTAJLARI	DEZAVANTAJLARI
Pazar (Market) Fiyatını Esas Alan Transfer Fiyatlandırması	* Gerçekçi olması, * Fiyatın saptırılmasına daha az imkân vermesi, * Uzun dönem satın alma kararlarına imkân vermesi.	* Bazı mal ve hizmetler için uygulanamaması, * Bölümler arası dayanışmayı sağlayamaması.
Değişken Maliyeti Esas Alan Transfer Fiyatlandırması	* Bir fazla ünitenin transferinde, transfer fiyatının fırsat maliyetine yaklaşabilmesi, * Satın alma bölümü fazla kapasiteye sahipse, satın alma bölümüne olması gereken sayıda ünite satın alma imkânı vermesi.	* Satın alma bölümüne, sabit maliyetlerini yansıtabilme/yeniden kazanabilme imkânı vermemesi, * Değişken maliyetin çıktı miktarına göre değişmesi, * Satış departmanının sabit maliyetlerini değişken maliyet olarak göstermeye özendirilmesi.
Toplam Maliyeti Esas Alan Transfer Fiyatlandırması	* Hangi maliyetlerin sabit, hangilerinin değişken olduğu üzerine yapılan tartışmalara son vermesi, * Basit olması.	* Satış bölümü kendi verimsizliğini satın alma bölümüne aktarabilmesi, * Satın alma bölümünün olması gerekenden az ünite mal satın alması.
Pazarlık Sonucu Tespit Edilen Transfer Fiyatlandırması	* Hem satış hem de satın alma bölümlerinin, birlikte kârlarını maksimize edebilecekleri, uygun miktarda transfer edilecek mal miktarını belirleyebilmeleri.	* Zaman kaybı, * Yöntemin başarısının bölüm yöneticilerinin müzakere yeteneğine bağlı olması.
Çifte Transfer Fiyatı	* Transfer fiyatlandırma konusu üzerine masraflı tartışmaları ortadan kaldırması	* Farklı sorumluluk merkezlerinin sağlayacağı yararları azaltması

Kaynak: KOYUNCU, a.g.e., s.389.

E. Diğer Bütün Yöntemlerin Başarısızlığı Halinde Çözüm: “Yeniden Yapılandırma”

Bazı hallerde, sorumluluk merkezleri arasındaki transfer fiyatlandırması anlaşmazlıkları, firmalarda büyük maliyetlerin bölünmesine yol açabilir. Bu maliyetler, hem maliyetlerin etkisi hem de diğer amaçlardan öte, firmanın kârını maksimize etmek amacıyla seçilen fırsat maliyetlerinin etkisiyle oluşur. Transfer fiyatlandırması tartışmaları, bölümler arasındaki transferlerin ölçeği genişlediğinde ortaya çıkar. Bazı durumlarda, transfer fiyatlandırmasında küçük bir değişiklik, bölümlerin beyan edilen kârlarında önemli değişikliklere neden olabilir. Dolayısıyla bu potansiyel, operasyon yöneticileri tarafından ortaya konulan zararlı etkileri olan fırsatçı transfer fiyatlandırma eylemlerinin varlığını ifade eder.

Transfer fiyatlandırması yeterince görevini yerine getirmiyorsa, firma yeniden yapılandırılır. Örneğin, üst yönetim büyük miktar transfer yapan iki ayrı kâr merkezini bir merkez içinde toplayabilir. Alternatif olarak, yöneticiler üretim bölümünü bir kâr merkezinden (profit center) ziyade, üretimde etkinliği esas alan bir maliyet merkezine (cost center) dönüştürebilirler. Yahut her iki bölüm de, maliyet merkezi olarak yeniden yapılandırırken, fiyat ve miktarla ilgili kararlar şirket üst yönetimine bırakılabilir¹⁸⁹.

VII. TRANSFER FİYATLANDIRMASI VE YÖNTEMLERİNİN SEÇİMİNE ETKİ EDEN FAKTÖRLER

Transfer fiyatlandırması, ÇUŞ'lar tarafından; stratejik planlama, karar verme, esas faaliyet ve vergi planlaması gibi amaçlarını gerçekleştirebilme ve ayrıca daha düşük vergi oranlarının bulunduğu ülkelerde faaliyet gösteren bağlı işletmelerinin kârlarını artırmakta, stratejik bir araç olarak kullanılmaktadır. Çünkü maddi ve maddi olmayan varlık transferlerinde belirlenen transfer fiyatları, bu amaçlarına ulaşmada ÇUŞ'lara önemli avantajlar sağlamaktadır. Bu nedenle çok uluslu işletmelerin, transfer fiyatlarını belirlerken veya bu fiyatların belirlenmesinde kullanılan yöntemleri seçerken, aşağıdaki faktörleri göz önünde bulundurmaları gerekmektedir¹⁹⁰. Bunlar:

¹⁸⁹ KOYUNCU, a.g.e., s.387.

¹⁹⁰ Zeki DOĞAN, “Japon ve Amerikan Çok Uluslu İşletmelerde Transfer Fiyatlandırma Yönteminin Seçimine Etki Eden Faktörler”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, S:19, Temmuz, 2003, s.66.

— **Yasal Faktörler;** Ana işletmenin faaliyette bulunduğu ülkedeki vergi yasaları ve oranları, bağlı işletmenin faaliyette bulunduğu ülkedeki gümrük yasaları, vergi yasaları ve oranları, vergi otoritesinin tavırları, finansal raporlama kuralları ve gerekleri, anti-damping ve anti-trust yasaları, gibi faktörler sıralanmaktadır.

— **Politik ve sosyal faktörler;** işletmelerin faaliyette bulunduğu ülkelerdeki korumacı politikalar, sivil savaşlar, dini çatışmalar, politik istikrarsızlıklar, hükümetlerin insan hakları ihlalleri, gibi faktörler sıralanmaktadır.

— **Dış ekonomik faktörler;** döviz kontrolleri ve dövizdeki dalgalanmalar, nakit transferlerindeki kısıtlamalar, fiyat kontrolleri, ithalata konulan kısıtlamalar ve kotalar ile işletmelerin faaliyette buldukları ülkelerdeki enflasyon oranları şeklinde sıralanmaktadır.

— **İç ekonomik faktörler;** işletmelere ait pazar payları, faaliyette bulunulan ülkelerdeki pazar koşulları, işletmelerin rekabet yetenekleri, işletmelerin performans değerlendirme kriterleri gibi faktörler sıralanmaktadır.

Farklı ülkelerde faaliyetlerini sürdüren işletme bölümlerinin her birinin farklı düzenlemeler ile karşı karşıya bulunması işletmeleri bu farklılıktan yararlanmaya itmektedir¹⁹¹.

Çok uluslu şirketler açısından transfer fiyatlandırması politikalarını belirleyen en önemli unsur vergi etkisidir. Yüksek vergi oranı uygulayan bir ülkede faaliyet gösteren ana firma ve bu ana firmanın daha düşük vergi oranı uygulanan bir ülkede yavru şirketinin olması durumunda, işletmenin ödeyeceği vergi, eğer ana firma mal ve hizmetleri yavru şirkete düşük bir transfer fiyatından transfer ederse minimize edilmiş olacaktır¹⁹².

VIII. DÜNYADA TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN DÜZENLEMELER

Aşağıdaki tabloda transfer fiyatlandırması düzenlemelerinin dünya çapında öncelikle hangi ülkelerde yapıldığı görülmektedir. Aşağıdaki tarihten daha da öncesinde

¹⁹¹ ORGAN, ÇELİK, a.g.m., s.135.

¹⁹² ÇELİK, a.g.m., s.107.

transfer fiyatlandırmasını ele alan ilk yasal düzenlemeler hem dünya çapında faaliyet gösteren büyük ÇUŞ'lara, hem de federal yapıdan dolayı farklı vergileme yetki alanlarına sahip olan ABD'de yapılmıştır.

Son yıllarda transfer fiyatlaması yoluyla vergi kaybına uğramalarından dolayı bu konuyla daha yakından ilgilenmektedirler. On yıl öncesine göre oldukça çok sayıda ülke transfer fiyatlamasının önemini kavramış ve konuyla ilgili vergi sistemlerinde düzenlemeler yapmışlardır. Tablo 8'den de görüldüğü gibi transfer fiyatlandırmasına ilişkin çalışma ve düzenlemeler yapan ülke sayısı 32'ye yükselmiştir ki; ülke sayısı Türkiye gibi ülkelerin de katılımıyla hızla yükselmektedir¹⁹³.

Tablo 8: Transfer Fiyatlamasına Yönelik Düzenlemelere Konu Olan Ülkeler

1994-1997	ABD, Avustralya, Fransa, Meksika, Brezilya, Yeni Zelanda
1998-2001	ABD, Avustralya, Fransa, Meksika, Brezilya, Yeni Zelanda, Kanada, Güney Kore, Arjantin, Büyük Britanya, Danimarka, Venezuela, Güney Afrika, Almanya, Belçika, Japonya, Polonya, Kazakistan, Hindistan, Portekiz
2002-2003	ABD, Avustralya, Fransa, Meksika, Brezilya, Yeni Zelanda, Kanada, Güney Kore, Arjantin, Büyük Britanya, Danimarka, Venezuela, Güney Afrika, Almanya, Belçika, Japonya, Polonya, Kazakistan, Hindistan, Portekiz, Kolombiya, Hollanda, Tayland, Malezya
2004-2005	ABD, Avustralya, Fransa, Meksika, Brezilya, Yeni Zelanda, Kanada, Güney, Kore, Arjantin, Büyük Britanya, Danimarka, Venezuela, Güney Afrika, Almanya, Belçika, Japonya, Polonya, Kazakistan, Hindistan, Portekiz, Kolombiya, Hollanda, Tayland, Malezya, Endonezya, Norveç, İspanya, Peru, Tayvan, Macaristan, Ekvator
Hazırlık Aşamasındakiler	Şili, Çin, Finlandiya, İrlanda, İsrail, Rusya, İsveç

Kaynak: Martens a.g.e., s.18.; MİYNAT, KOVANCILAR, A. BURSALIOĞLU, a.g.e., s.77.

¹⁹³ MİYNAT, KOVANCILAR, A. BURSALIOĞLU, a.g.e., s.76.

A. Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin OECD Düzenlemeleri

Transfer fiyatlandırmasının uluslararası düzeyde sorunlara yol açması, bu konuda uluslararası düzenlemeler yapılmasını gerektirmiştir. Transfer fiyatlandırması konusunda uluslararası düzeyde yapılan en önemli düzenleme ülkemizin de kurucu üye olduğu Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (The Organization for Economic Co-operation and Development-OECD)* tarafından yapılan düzenlemelerdir.

Transfer fiyatlandırması konusunda OECD'nin ilk çalışması, 1977 yılında gerçekleştirdiği, "OECD Vergi Anlaşma Modeli (OECD Model Tax Convention)"dır. OECD, 1979 yılında bütün ülkeler tarafından kullanılabilir bir rehber (OECD Report Transfer Pricing and Multinational Enterprises) düzenlemesine gitmiştir. Rehber üzerinde geniş çaplı son revizyon, 1995 yılında yapılmış ve "Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi" (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises - MNE and Tax Administration) adıyla yeniden basılmış, 1999 yılında ise bir takım ilaveler yapılarak güncelleştirilmiştir.

OECD tarafından 1998 yılında zararlı vergi rekabeti raporu yayınlanmış, 2000 yılında ise zararlı vergi uygulamalarını bertaraf etme konusunda ilerleme raporu hazırlanmıştır.

ABD hariç gelişmiş ülkelerin tamamına yakını OECD tarafından hazırlanan ve düzenli olarak güncellenen OECD transfer fiyatlaması sistemini esas almaktadır. ABD sistemi de birtakım farklılıklarına rağmen, OECD sistemiyle oldukça uyumludur¹⁹⁴.

OECD sistemi esas itibariyle ilişkili kuruluşlar arasındaki transfer fiyatlandırmasının emsal bedel (arm's length) prensiplerine uygun olmasını önerir. Söz konusu rehberin amacı transfer fiyatlandırması çözümleri önermek ve bu konudaki ihtilafları en aza indirmektir. Rehberde emsal bedel esasına ilişkin yöntemler geliştirilmiş ve bu yöntemlerin pratik olarak uygulanabilirlikleri tartışılmıştır. OECD üyesi ülkeler, emsallere uygunluk ilkesinin ilişkili kuruluşlar arasındaki işlemlerde

* OECD, genel olarak pazar ekonomisinin, çoğulcu demokrasinin ve insan haklarına saygının paylaşımı için ülkeleri bir araya getiren bir örgüttür. OECD, 14 Aralık 1960 tarihinde imzalanan Paris Sözleşmesi'ne dayanılarak kurulmuştur ve savaş yıkıntıları içindeki Avrupa'nın Marshall Planı çerçevesinde yeniden yapılandırılması amacıyla 1948 yılında kurulan Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü'nün (OEEC) doğrudan mirasçısıdır.; YILDIRIM, BALCI, KİRAZ, a.g.e., s.13

¹⁹⁴ AKTAŞ (2003), a.g.m., s.88.

oluşturulan transfer fiyatlandırmasını belirleyen en iyi yöntem olduğunu kabul etmektedir¹⁹⁵.

1. OECD Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri

OECD'nin transfer fiyatlandırma ile ilgili olarak düzenlediği *Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi*'nde ise “*geleneksel işlem yöntemleri*” ve “*diğer yöntemler*” başlığı altında bir takım yöntemler öngörülmektedir¹⁹⁶.

Bu yöntemlerin temel amacı, ilişkili kuruluşlar arası işlemlerin, emsallerine ya da piyasada gerçekleşen işlemlere uygunluğunu kontrol etmektir. Yöntemlerin hiçbirisi bütün işlemlere uygulanabilecek durumda değildir ve ÇUŞ'lar istedikleri yöntemi kullanmakta serbesttirler. Önemli olan nokta, vergi otoritelerine, işlemlerin bağımsız kuruluşlar arası benzer işlemlere uygun şekilde yapıldığının belgelendirilebilmesidir.

Konuyla ilgili, OECD Model Vergi Anlaşmasının 9. Maddesi'nin 1. bendinde şu hüküm yer almaktadır: “İki ilişkili kuruluş arasındaki ticari ve finansal ilişkilerde belirlenen ya da kabul ettirilen koşulların, birbirinden bağımsız kuruluşlar arasında uygulanan koşullardan farklı olması durumunda, bu koşulların bulunmadığı durumda tahakkuk etmesi gereken, ancak bu koşullar nedeniyle kuruluşlardan biri lehine tahakkuk etmeyen kârlar; o kuruluşun kârlarına dahil edilir ve vergiye tabi kâr olarak vergilendirilir.”¹⁹⁷

Söz konusu paragraf, bağlı işletmelerin kârlarının emsallerine göre yeniden ayarlanmasına izin vermektedir. OECD Rehberi'ndeki yöntemler emsal bedelin belirlenmesine yönelik yöntemlerdir. Yöntemleri açıklamadan önce, emsallere uygunluk ilkesini açıklayacağız.

2. OECD Normlarında Emsallere Uygunluk İlkesi

Gerek uluslararası kuruluşların gerekse ülke düzenlemelerine bakıldığında bağlı şirketler arasındaki ilişkileri düzenleyen temel ilkenin, “Emsallerine Uygunluk İlkesi”

¹⁹⁵ KAPUSUZOĞLU a.g.e., s.169.

¹⁹⁶ OECD, Guidelines C(2), 2.1.

¹⁹⁷ OECD, Guidelines C(2), 2.2.

(Arm's Length Principle)* olduğu anlaşılmaktadır. Bu ilke bir şirketin, bağlı şirket ve şubesi ile olan mal ve hizmet fiyatlandırmasının, arasında ilişki bulunmayan diğer şirketler gibi olması gerektiğini ortaya koymaktadır. Bağlı şirketler arasında karşılıklı ilişkilerden doğan kazancın hesaplanmasında bunların bağımsız kurumlar gibi değerlendirilmesi gerekmektedir. Taraflar arasındaki özel ilişkilerin, kazancın hesaplanmasına herhangi bir etkisi bulunmamalıdır.

Emsal bedel ilkesi, müstakil işletmeler arasında karşılaştırılabilir ticari işlemlerin ve durumların sağladığı koşullara dayanan kârları ayarlamaya çalışarak, bir çokuluslu işletme grubunun üyeleriyle, tek başına bütünleşmiş bir işin ayrılmaz varlıklarından çok, ayrı ayrı işlev gören varlıklar olarak hareket etme yaklaşımına uymaktadır. Ayrı varlık yaklaşımı bir çokuluslu işletme grubu üyelerini müstakil varlıklar gibi tahlil etmekte ve dikkatleri o üyeler arasındaki anlaşmaların niteliğine yoğunlaştırmaktadır¹⁹⁸.

Sadece OECD değil, ABD de kendi iç hukukundaki düzenlemelerde emsallerine uygunluk ilkesini benimsemiştir¹⁹⁹.

Bağımsız kuruluşların birbirleri arasında mal ve hizmet transferi yaparlarken kendi aralarında uyguladıkları ticari ve finansal koşullar, genellikle piyasa güçleri tarafından belirlenir. Ancak, söz konusu mal ve hizmet transferi birbirleriyle ilişkili kuruluşlar arasında gerçekleştiğinde, bu transfere ilişkin uygulanan ticari ve finansal koşullar dış piyasa şartlarından, aynı ölçüde etkilenmeyebilir. Bu durum, söz konusu ilişkili kuruluşlar, zaman zaman kendi aralarındaki alışverişlerde piyasa dinamiklerini dikkate almak istediklerinde bile gündeme gelebilir. Bu nedenle; vergi idarelerinin ilişkili kuruluşlar arası ilişkileri analiz ederken, otomatik olarak kâr manipülasyonu vardır varsayımından hareket etmemeleri gerekmektedir. Piyasa güçlerinin yokluğunda ya da özel bir ticari stratejinin uygulanması esnasında tam doğru piyasa fiyatını

* İngilizce terim olan "Arm's Length Principle", kimi yazarlar tarafından "Emsallere Uygunluk İlkesi" olarak Türkçe'ye çevrilmiştir (bknz; Billur YALTI SOYDAN, "Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi", **Vergi Sorunları**, Nisan 1996, S:91, s.109); Bazıları da "Emsal Fiyat Prensipleri" şeklinde kullanmışlardır (bknz; Ali BEYLİK, "Uluslararası Transfer Fiyatlaması ve Karşı Düzenlemeler", **E-Yaklaşım**, Aralık 2004, S:17); Kimileri de "muvazaa olmaması ilkesi" olarak kullanmışlardır (bknz; Şükrü KIZILOTT, **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Ankara, 2002, Yaklaşım Yayınları, s.41).

¹⁹⁸ İstanbul YMM Odası, "OECD Transfer Fiyatlandırma Rehberindeki Emsal Bedel İlkesi", **Mali Mevzuat Platformu**, 15 Aralık 2001, 01/79-85.

¹⁹⁹ IŞIK, a.g.e., s.86.

belirlemede de güçlükler olabilir. Transfer fiyatlandırması konusu, vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma konusuyla karıştırılmamalıdır²⁰⁰.

Transfer fiyatlandırması, piyasa koşullarını yansıtmıyor ve emsal bedel ilkelerine uygun değilse, ilişkili kuruluşların vergi yükümlülüklerinde ve işlemin yapıldığı ülkenin vergi gelirlerinde sapma meydana gelebilir. Bu yüzden OECD üyesi ülkeler, ilişkili kuruluşların kârlarında emsal bedel ilkelerine aykırı bir durum veya bir sapma tespit ederlerse, vergisel amaçlı olarak kârlarda düzeltme yapılabilmesi konusunda anlaşmışlardır. Üye ülkeler, gerekli düzeltme ya da ayarlamaları, bağımsız kuruluşlar arasında benzer koşullar altında cereyan eden ve karşılaştırılabilir nitelikteki işlemlerin, ticari ve finansal koşullarını emsal alarak yapmaktadırlar²⁰¹.

Vergi dışında yer alan başka unsurlar da, ilişkili kuruluşlar arasındaki ticari ve finansal koşullarda sapma yaratabilmektedir. Örneğin, bu kuruluşlar transfer fiyatlandırmasını uygularken, zaman zaman (yurt içinde ya da dışında) gümrük uygulamaları, anti-damping vergileri, kambiyo ve fiyat kontrolü gibi hükümet politikalarından kaynaklanan zorlamalarla karşı karşıya kalmaktadırlar. Bunlara ek olarak transfer fiyatlandırması sapması ÇUŞ'lar grubunun içinde yer alan kuruluşların nakit akış gereklerinden de kaynaklanmış olabilmektedir. ÇUŞ grubunun ana şirketi halka açık bir şirket ise, ortaklardan kaynaklanan baskıyla ana şirketin kârlı gösterilme isteği de transfer fiyatlandırmasında saptmaya neden olabilir. Doğal olarak tüm bu etkenler, ÇUŞ grubu içinde yer alan ilişkili kuruluşların transfer fiyatlandırmasını ve kârlılıklarını doğrudan etkilemektedir²⁰².

İlişkili kuruluşlar arasında gerçekleşen ticari ve finansal ilişkilerdeki koşulların, her zaman serbest piyasadaki koşullardan farklı olacağını varsaymak çok doğru değildir. Bu kuruluşlar kendi aralarında belirli bir özerkliğe sahip olup, grup içi alışverişlerde çoğu zaman piyasa şartlarına uygun olarak pazarlık yapmaktadırlar. Mal ve hizmet alışverişlerinde uyguladıkları transfer fiyatlandırmasını pazar şartlarının gereklerine uygun olarak yapabilirler. Bu şirketlerin yerel yöneticileri gerçek performanslarını gösterme gayretiyle, kârlı bilançolar oluşturmak isteyebilirler ve bu nedenle de kârı düşüren transfer fiyatlandırması işlemlerinden kaçınabilirler. Grup şirketleri arasında olabilecek

²⁰⁰ AKTAŞ, a.g.e., s.82-83.

²⁰¹ OECD, Guidelines C(1), 1.3.

²⁰² OECD, Guidelines C(1), 1.4.

doğal işbirliği yanında, rekabetçi bir yaklaşımın da benimsenmesi, şirketlerin bireysel kârlılıklarını olumlu etkileyebilecektir. Tabii olarak vergi idarelerinin işlemlere objektif olarak yaklaşmaları ve belli bir önyargıya sahip olmadan incelemelerini yapmaları gerekir.

Emsallerine uygunluk ilkesi, karşılaştırılabilir koşullardaki bağımsız şirketlerce yapılan ticari işlemleri emsal alarak, bağlı şirketler arasındaki ürünlerin alım-satımı ve borç para sağlanması gibi birçok durumun fiyatlandırmasında etkili bir biçimde işlev görmektedir. Bununla birlikte, emsallerine uygunluk ilkesinin uygulamasının güç ve karmaşık olduğu bazı önemli durumlar vardır. Uzmanlaşmanın yüksek düzeyde olan ürünlerin entegre üretimi, gayri maddi varlıkların ve uzmanlaşmış hizmetlerin sağlanması buna örnek gösterilebilir²⁰³.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşıldığı üzere, OECD sisteminde, ilişkili kuruluşlar arası mal ve hizmet transferlerine uygulanan fiyat, emsallerine uygun olmalıdır. Diğer bir ifadeyle, aynı işlem üçüncü kişilerle yapılsaydı uygulanması gereken fiyat ne ise, ilişkili kuruluş transferlerine de esas alınmalıdır. ÇUŞ'lar kendi aralarındaki gerçekleşen mal ve hizmet alışverişlerinde, transfer fiyatlamasıyla oynayarak, konsolide vergi yükünü azaltmak arzusunda olabilirler. Vergi idarelerinin de temel hedefi, kendi hükümler alanlarındaki vergi tabanının aşınmasını engellemek ve ülkeler arası haksız gelir transferini önlemektir. Bu nedenle; ÇUŞ'ların kendi aralarındaki her türlü işlem, vergi idarelerinin yakın gözetimi altındadır²⁰⁴.

Emsallerine uygunluk ilkesinin uygulanmasının nedenleri arasında şunlar sayılabilir²⁰⁵: Rekabetçi piyasanın, kaynakları etkin bir şekilde dağıttığına ve risk ile getiri arasında ilişkiyi kurduğuna olan güven; çok uluslu şirket grubunun her bir üyesini vergilendirme bakımından ayrı varlık saymasının iktisadi olarak anlamlı olması; çoğu olayda vergilendirilebilir geliri grup şirketleri arasında uygun bir şekilde dağıtılması.

²⁰³ IŞIK a.g.e., s.88.

²⁰⁴ AKTAŞ, a.g.e., s.86.

²⁰⁵ Victor H. MIESEL; Harlow H. HIGINBOTHAM; Chun W. YI, "International Transfer Pricing: Practical Solutions for Intercompany Pricing", **The International Tax Journal**, Winter 2003, Vol 29, Issue 1, s.1-2.

3. Geleneksel İşlem Yöntemleri

OECD Rehberi'nde geleneksel işlem yöntemleri; karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi ve maliyet artı yöntemi olmak üzere üç yöntemden oluşmakta ve bu yöntemler temel yöntemler olarak öngörülmektedir. Bu yöntemler aşağıdaki gibi açıklanabilmektedir.

a. Karşılaştırılabilir Kontrol Dışı Fiyat Yöntemi

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi (KKDF - Comparable Uncontrolled Price Method) en sık kullanılan ve vergi otoritelerince en çok tercih edilen yöntem olup, bu yönteme göre diğer işletmelerin benzer ürünler için belirlediği satış fiyatını kullanarak bir emsal fiyat belirlenmektedir. Kısaca bu yöntemde transfer fiyatları, emsale uygun benzer işlemlerdeki fiyatlar dikkate alınarak belirlenmektedir²⁰⁶. Bu yöntemde, karşılaştırılabilir durumlarda, karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde transfer edilen ürün veya hizmetler için belirlenen fiyat ile kontrollü bir işlemde transfer edilen ürün veya hizmetler için belirlenen fiyat karşılaştırılmaktadır. Fark olduğu durumda bu durum bağlı işletmelerin ticari ve mali ilişkilerinin emsale uygun olmadığını gösterebilmekte ve kontrol dışı işlemdeki fiyatın, kontrollü işlem fiyatıyla değişmesi gerekebilmektedir²⁰⁷. Karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin tespit edilmesi mümkün olduğunda, bu yöntem en güvenilir yöntemdir. Bu durumda bu yöntem diğer tüm yöntemlere tercih edilmektedir²⁰⁸.

b. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Yeniden satış fiyatı (Resale Price Method), bağlı bir işletmeden alınan mal veya hizmetlerin bağımsız bir işletmeye yeniden satışında uygulanan fiyattır. Bu yeniden satış fiyatı, yeniden satış yapan işletmenin amaçladığı brüt kâr marjından (yeniden satış kâr marjı) düşüldükten sonra kalan tutar, bağlı işletmeler arasında varlık transferi için emsale uygun fiyat olarak nitelendirilebilmektedir. Bu yöntemde yeniden satış yapan kişi ya da kuruluş, satmak üzere aldığı ürünlere herhangi bir değer arttırıcı katkıda

²⁰⁶ YAKAR, ÜNAL, a.g.m., s.127.

²⁰⁷ OECD, Guidelines C(2), 2.3.

²⁰⁸ OECD, Guidelines C(2), 3.

bulunmamakta ve önemli bir üretim faaliyeti gerçekleştirilmeyip ürünün fiziksel yapısını değiştirmemektedir. Bu yüzden bu yöntem pazarlama ve dağıtım faaliyetlerinde kullanıldığında en faydalı yöntemdir²⁰⁹.

c. Maliyet Artı Yöntemi

Maliyet artı yöntemi ise (Cost Plus Method - CPM) transfer edilen ürün veya hizmetler için satan birimin katlandığı maliyetlerle başlamakta ve daha sonra bu maliyetlere uygun bir kâr marjı eklenmektedir. Bu kâr marjı maliyetin belirli bir yüzdesi alınarak saptanmaktadır. Maliyetlere kâr marjı eklendikten sonra elde edilen tutar ise kontrollü işlemde emsale uygun fiyat olarak nitelendirilebilmektedir. Bu yöntem ilgili birimler arasında yarı mamul alım satımında en uygun yöntemdir.

4. Diğer Yöntemler

OECD Rehberi'nde "geleneksel işlem yöntemleri"ne başvurma olanağı olmadığı durumlar için "diğer yöntemler" öngörülmektedir ki bu yöntemler; "Kâr Bölüşüm Yöntemi" ve "İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi"dir. İşleme Dayalı Kâr yöntemleri ile bağlı işletmeler arasında belirli işlemlerden doğan kârlar incelenmektedir. Geleneksel işlem yöntemlerinin güvenilir bir şekilde uygulanmadığı veya uygulanmasında güçlükler olan durumda, işleme dayalı kâr yöntemleri (diğer yöntemler) emsale uygunluk ilkesine uygun olarak transfer fiyat belirlemede kullanılabilir. Ancak bu yöntemleri uygulamak çok basit değildir zira veri elde etme güçlüğü söz konusudur. Bu yöntemler aşağıdaki gibi açıklanabilmektedir²¹⁰.

a. Kâr Bölüşüm Yöntemi

Kâr bölüşüm yönteminde (Profit Split Method), bağımsız işletmelerin işlemlerden gerçekleştirmeyi beklediği kârların paylaşımını belirlemek yoluyla, kontrollü bir işlemde oluşan özel koşulların kârlar üzerindeki etkisi ortadan kaldırılmaya çalışılmaktadır²¹¹. Bu yöntemde öncelikle bağlı işletmelerin kontrollü işlemlerden

²⁰⁹ YAKAR, ÜNAL, a.g.m., s.127.

²¹⁰ YAKAR, ÜNAL, a.g.m., s.128.

²¹¹ OECD, Guidelines C(3), 3.5., DOĞAN,a.g.m., s.82.

gerçekleştirdiği bölüştürülecek kârlar belirlenmektedir. Daha sonra bu kârlar bağlı işletmeler arasında, emsale uygunluk ilkesine göre yapılan bir anlaşmada beklenen kâr paylaşımına yaklaşık olan geçerli bir temelde bölüştürülmektedir. Yöntemin avantajı, genellikle doğrudan karşılaştırılabilir işlemlere dayanmamasıdır ve dolayısıyla bağımsız işletmeler arasında karşılaştırılabilir işlemlerin tespit edilmediği durumlarda kullanılabilmesidir²¹². Dezavantajı ise dış piyasa verileri kontrollü işlemlerle daha az ilgili olacağından, bu yöntem uygulandığında kullanılan dış piyasa verileri ne kadar yüzeysel olursa, kâr dağılım sonucu da o kadar subjektif olacaktır. Bunun dışında yöntemin uygulamasında güçlükler yaşanabilmektedir. Öyle ki bağlı işletmeler ve vergi denetmenleri yabancı ortaklıklardan bilgi erişiminde güçlükler yaşayabilmektedir. Ayrıca kontrollü işlemlerde yer alan tüm bağlı işletmeler için toplam gelir ve maliyetleri ölçmek güç olabilmektedir Bunun dışında bu yöntem faaliyet kârına uygulandığında, işlemlerden doğan faaliyet giderlerini belirlemek ve maliyetleri işlemler arasında dağıtmak güç olabilmektedir²¹³.

b. İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi

İşleme dayalı net kâr marjı yönteminde (Transactional Net Margin Method), vergi mükellefinin kontrollü bir işlemde gerçekleştirdiği net kâr marjı, uygun bir temele göre (maliyetler, satışlar, varlıklar vs.) incelenmektedir. Dolayısıyla bu yöntem maliyet-artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemine benzemektedir. Bu doğrultuda bu yöntemin güvenilir şekilde uygulanabilmesi için, maliyet-artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yönteminin uygulanışına uygun bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Özetle, vergi mükellefinin kontrollü bir işlemde gerçekleştirdiği net kâr marjı, aynı vergi mükellefinin karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemde kazandığı net kâr marjına başvurmak yoluyla belirlenmelidir. Bu yöntemin avantajı, net kâr marjlarının işleme dayalı farklılıklardan, karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yönteminde olduğundan daha az etkilenmesidir. Dezavantajı ise vergi mükellefinin net kâr marjının, fiyat veya brüt kâr marjı üzerinde ya hiç etkiye sahip olmayan ya da çok az doğrudan etkiye sahip olan bazı faktörlerden etkilenebilmesidir. Öyle ki bu faktörler emsale uygun net kâr marjının doğru ve güvenilir olarak belirlenmesini güçleştirmektedir. Ayrıca vergi

²¹² YAKAR, ÜNAL, a.g.m., s.129.

²¹³ OECD, Guidelines C(3), 3.8.

mükellefi bu yöntemi geçerli bir şekilde uygulayabilmek için kontrol dışı işlemlere atfedilebilen kârlarla ilgili özel bilgiye ulaşma hakkına sahip olamayabilmektedir. Bunun dışında kontrollü işlemlerle ilgili gelir ve faaliyet giderlerini araştırmak, doğrulamak güç olabilmektedir. Vergi denetmenleri daha fazla bilgiye sahip olabilirler ancak diğer yöntemlerde olduğu gibi, bu veriler vergi mükelleflerine bildirilmediği sürece bu verilere dayanarak bu yöntemi uygulamak doğru olmayacaktır. Yöntemin bir diğer dezavantajı, yöntemin bağlı işletmelerin yalnızca birine uygulanabilmesidir. Bu durum maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yönteminde de söz konusudur ancak burada transfer fiyatlarla ilgili olmayan birçok faktör net kâr marjını etkilemekte ve bu yöntemin daha az güvenilir olmasına neden olmaktadır²¹⁴.

ÇUŞ'lardan bu yöntemleri usulüne uygun ve hiyerarşik bir düzende uygulamaları istenmektedir. Yani durumlarına uygun olduğu takdirde öncelikle karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, değilse yeniden satış yönteminden yararlanılması istenmekte, bunun da uygun olmaması halinde maliyet-artı yöntemi önerilmektedir²¹⁵. OECD rehberine göre temel yöntemler olarak öngörülen bu “geleneksel işlem yöntemleri”nin uygun olmaması halinde ise, kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemlerinden oluşan “diğer yöntemler” öngörülmektedir²¹⁶.

OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde peşin fiyatlandırma anlaşmaları, belli bir zaman süreci için geçerli olmak üzere, ilgili işlemlere ilişkin transfer fiyatlandırmasının saptanmasında kullanılan belli kıstasları (yöntem, karşılaştırılabilir unsurlar, uygun düzeltimler, gelecekteki olaylar için kritik varsayımlar gibi) belirleyen bir anlaşmadır²¹⁷. Peşin fiyatlandırma anlaşmalarına ilişkin detaylı bilgiyi, son bölümde ülkemizdeki düzenlemelerle birlikte vermeyi daha uygun görmekteyiz.

OECD Rehberine göre, peşin fiyatlandırma anlaşmalarının avantajları aşağıdaki gibidir:

- Uluslararası işlemlerdeki vergisel yükümlülüklerin tahmin edilebilirliğini artırır ve mükellefler açısından belirsizlikleri azaltır.

²¹⁴ YAKAR, ÜNAL, a.g.m., s.130.

²¹⁵ DOĞAN, a.g.m., s.81.

²¹⁶ YAKAR, ÜNAL, a.g.m., s.130.

²¹⁷ YILDIRIM, BALCI, KİRAZ, a.g.e., s.15.

— İdare ile mükellef arasında hukuki ihtilafları en aza indirir. İdare ve mükellefler arasında uzlaşmaya dayalı ortamda istişare ve işbirliğinde bulunabilme imkânı sağlamaktadır.

— Çok taraflı (ilgili ülkelerin mükellef ve vergi idarelerinin de katılımıyla) yapılacak peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile çifte vergilendirme olasılığını azaltacaktır.

— Vergi idaresinin, mükellefler hakkında geniş bir bilgi sahibi olarak karmaşıklıkları önler.

OECD Rehberine göre, peşin fiyatlandırma anlaşmalarının dezavantajları aşağıdaki gibidir;

— Tek yanlı (sadece bir ülkenin vergi idaresi ile mükellefleri arasındaki) peşin fiyatlandırma anlaşmaları mükellefin sorunlarını tam olarak giderememekte ve çifte vergilendirmeye engel olamamaktadır.

— Tek yanlı peşin fiyatlandırma anlaşmalarında karşılıklı düzeltim sorun olabilmektedir.

— Kritik varsayımlar yeterince dikkate alınmadan yapılan peşin fiyatlandırma anlaşmaları, pazar koşullarındaki değişim sonrasında mükellefleri zor durumda bırakabilecektir.

— Mükellef anlaşma kapsamında bilgi ve belgelerini tüm açıklığı ile vergi idaresine sunması durumunda, vergisel başka yönlerden zayıf yönlerini giderememe durumu söz konusu olabilir.

— Peşin fiyatlandırma anlaşmaları için, deneyimli, uzmanlaşmış elemanlara ihtiyaç gösterir. Organizasyon giderlerini arttırıcı bir etkisi olabilmektedir.

— Peşin fiyatlandırma anlaşmalarına mükelleflerce uygulanıp uygulanmadığının tespiti için, vergi idaresinde de bu konuda uzmanlaşmış, deneyim sahibi, kamu görevlilerinin istihdamını öngörür.

— Anlaşma sürecinin uzun zaman alması, maliyetli olması, uzmanlığı gerektirmesi nedeniyle tüm mükellef gruplarınca seçilebilecek bir yöntem olmasının önünde engel oluşturmaktadır.

— Vergi idaresi, anlaşma kapsamında kendisine ibraz olunan bilgi ve belgelerde ticari ve mesleki sırların muhafazası bakımından üst düzeyde güvenlik önlemlerinin alınmasını gerektirmektedir.

OECD Rehberi, her ülkenin uymasının zorunlu olduğu bir yasa değildir. Bu rehber ile yalnızca, üyeler bir düzene uymaya teşvik edilmekte ve transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan sorunların çözümü sağlanmaya çalışılmaktadır. Buna karşın üye ülkelerin çoğu transfer fiyatlandırmasına ilişkin kendi yasal düzenlemelerinde OECD rehberini esas almışlardır²¹⁸.

OECD Rehberi, bazı farklılıklarla birlikte genel olarak ABD vergi yasasının (IRC), bu konudaki düzenlemesi olan 482. kısım ile oldukça uyumludur. Türkiye'de 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile yapılan transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenlemelerde de OECD rehberi esas alınmıştır.

B. Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin ABD Düzenlemeleri

Transfer fiyatlandırması konusunda ulusal boyutta dikkate alınabilecek en önemli düzenleme, ABD tarafından yapılan düzenlemedir. Zira ABD, transfer fiyatlandırması konusunda ilk düzenlemeleri yapan ve transfer fiyatlandırması konusundaki temel yapıları ilk gerçekleştiren ülkedir. Daha sonra diğer ülke ve kuruluşlar tarafından bu konuda yapılan tüm düzenlemeler ABD düzenlemesini esas almıştır²¹⁹.

Transfer fiyatlandırması konusu, ABD'de vergi sisteminin en önemli ve en sorunlu unsurlarından birisidir²²⁰. ABD'de transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenlemeler Amerikan İç Gelir Kanununun 482 ve cezaları düzenleyen 6662 numaralı kısımlarında (Internal Revenue Code, Section 482, Section 6662) yer almaktadır. 482 numaralı kısmın amacı 1928 yılındaki Gelir Anlaşmasına dayanır. Emsallere uygunluk standardından ilk olarak 1962 yılında yapılan düzenlemelerde söz edilmektedir. 1968 yılında mükelleflere üç yöntem arasında seçim yapma hakkı tanımıştır. Bunlar:

²¹⁸ Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB), **Vergilemede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi**, TOBB Özel İhtisas Raporu, Ankara, Mayıs, 2001, s.24.

²¹⁹ Tuncay KAPUSUZUOĞLU (2006), “Transfer Fiyatlaması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergi Dünyası**, S:296, s.19.

²²⁰ KAPUSUZUOĞLU, a.g.e., s.25.

“Karşılaştırılabilir Kontrol Dışı Fiyat Yöntemi”, “Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi” ve “Maliyet Artı Yöntemi”dir. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları ise ABD Gelir İdaresi (Internal Revenue Service in the USA-IRS) tarafından ilk kez 1 Mart 1991 tarihinde kabul edilmiştir²²¹.

1992 yılında ise özellikle gayrimaddi haklara yönelik olarak üç yeni yöntem önerilmiştir. Bunlar: “Benzer İşlem Yöntemi” (Matching Transaction Method), “Karşılaştırılabilir Ayarlanabilir İşlem Yöntemi” (Comparable Adjustable Transaction Method) ve “Karşılaştırılabilir Kâr Yöntemi” dir (Comparable Profit Method).

1. Emsal Bedel Tespitinde Dikkate Alınacak İlkeler

1994 yılındaki değişikliklerle genel ilkeler belirlenerek göz önünde bulundurulması gereken üç standart belirlenmiştir. Bu standartlar emsal bedel yöntemi uygulanırken dikkate alınacaktır. Bunlar; Emsal Bedel Standardı (The Arm's Length Standard), En İyi Yöntem Kuralı (The Best Method Rule) ve Karşılaştırılabilirlik Analizi (The Comparability Analysis) dir²²².

Emsal bedel, daha önce de açıklandığı üzere aralarında herhangi bir şirket ilişkisi olmayanlar arasında gerçekleşen fiyattır. Diğer bir ifade ile pazarda rekabet koşullarına uygun bir şekilde gerçekleşen fiyattır. Aralarında bağ olan şirketler arasındaki işlemler, bazen grubun toplam çıkarı düşünülerek, serbest rekabet koşullarına göre değil de farklı bir fiyattan gerçekleşebilir.

Çeşitli yöntemlere göre emsal bedel tespiti yapılabilmektedir. En İyi Yöntem Kuralı, bunlardan mevcut işlem koşullarına en uygun sonucu veren yönteme göre Emsal Bedel tespitinin yapılması gerektiğini ifade eder. Şirketlerin, ileride herhangi bir ceza ile karşılaşmamaları için emsal bedelin belirlenmesinde seçtikleri yöntemin en iyi yöntem olduğunu dokümanlarla tevsik etmeleri gerekir.

Karşılaştırılabilirlikte fonksiyonlar, sözleşme şartları, riskler, ekonomik koşullar, transfere konu mal ve hizmetler gibi faktörler dikkate alınır. Bu beş faktörün analizinde göz önüne alınacak detaylı unsurlar ayrıntısı ile ayrıca belirlenmiştir:

²²¹ KAPUSUZUĞLU (2006), a.g.m., s.20.

²²² KURT, ÜNLÜ, a.g.m., s.72.

— Fonksiyonlar: Emsal bedel kıyaslaması yapılırken, ürünün aşağıda belirtilen fonksiyonlarına uygun başka ürünlerle kıyaslanması gerekir: araştırma ve geliştirme, ürün tasarımı ve mühendislik, üretim ve endüstri mühendisliği, üretim, işleme ve montaj, stok yönetimi; malzeme alımı, garanti, tamir servis hizmeti, reklam, nakliye ve malın depolanması, işletmenin idari yönetim yapısı.

— Sözleşme Şartları: Mal ve hizmet karşılaştırması yaparken karşılaştırılabilir işlemlerde şu hususların da benzer olup olmadığına bakılır: ödemenin peşin veya vadeli olması durumu, alış veya satış miktarı, sağlanan garantiler ve haklar, vb.

— Riskler: Karşılaştırılabilirlikteki üçüncü husus risk karşılaştırmasıdır. Risk paylaşımı sözleşmede belirtilmemişse veya ekonomik gerçeklere uygun olmayan risk dağılımı varsa, işletme koşullarına uygun olarak yeniden risk paylaşımı yapılabilir. Risk unsurları şunlardır: Pazar riski, araştırma ve geliştirme harcamalarının başarı riski, finansal risk (örneğin, döviz veya faiz oranındaki artış veya azalış), kredilerin geri dönme riski, ürünün elde kalma veya bozulma riski, genel işletme riski.

— Ekonomik Koşullar: Karşılaştırılabilirliğin tespitindeki dördüncü husus olan ekonomik koşullar şöyledir: Piyasanın coğrafi konumu, pazar büyüklüğü ve pazarın ekonomik gelişmişliği, toptan ve perakende pazar hacmi, ürünün pazar payı, üretim ve dağıtımın birtakım yerel maliyetleri, rakip mal ve hizmetlerin durumu, piyasadaki konjonktürel dalgalanma,

— Mal ve Hizmetin Niteliği: Maddi varlıkların içerisinde, maddi olmayan varlıkların bulunması durumunda buna uygun karşılaştırma yapılması gerekir.

Karşılaştırma yapılırken, yeni bir pazara girme veya pazar payını artırma durumlarında istisna getirilmiş olmakla beraber bu istisnalar çok da kapsamlı değildir.

Birden fazla yıla ilişkin verilerle karşılaştırma yapılması gerekebilir. Bu durumda ortalama alınarak karşılaştırma yapılabilir.

2. ABD’de Uygulanan Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri

ABD’de transfer fiyatlandırması amacıyla uygulanan yöntemler, maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar için ayrı ayrı belirlenmiştir²²³.

• Maddi Duran Varlıkların Elden Çıkarılmasından Kaynaklanan Vergilendirilebilir Gelirin Saptanmasında Kullanılan Yöntemler:

— Karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemi (Comparable Uncontrolled Price Method).

— Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi (Resale Price Method),

— Maliyet Artı Yöntemi (Cost Plus Method),

— Karşılaştırılabilir Kârlar Yöntemi (Comparable Profits Method),

— Kâr Bölüşüm Yöntemi (Profit Split Method),

— Belirtilmeyen Yöntemler (Unspecify Methods).

• Maddi Olmayan Duran Varlıkların Elden Çıkarılmasından Kaynaklanan Vergilendirilebilir Gelirin Saptanmasında Kullanılan Yöntemler:

— Karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem yöntemi (Comparable Uncontrolled Transaction Method),

— Karşılaştırılabilir Kârlar Yöntemi (Comparable Profits Method),

— Kâr Bölüşüm Yöntemi (Profit Split Method),

— Belirtilmeyen Yöntemler (Unspecify Methods),

Karşılaştırılabilir kârlar yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemi her iki grupta da kullanılan ortak yöntemlerdir. Her iki yöntemin benzer özelliği, fiyat belirlenirken kârın esas alınması ve bunun üzerinden hesapların yapılmasıdır.

²²³ YILDIRIM, BALCI, KİRAZ, a.g.e., s.8.

Belirtilmeyen yöntemler ise yasadaki yöntemlerin hiçbirisiyle emsallere uygun fiyata ulaşılamaması durumunda kullanılmaktadır. Bu gibi durumlarda mükellefler kendi belirleyecekleri bir yöntemle emsallere en uygun fiyatı yansıtabileceklerdir. Ancak mükellefin belirleyeceği yöntemin 482 numaralı kısımdaki esaslara uygun olmalıdır²²⁴.

3. Transfer Fiyatlamasına İlişkin Cezalar

ABD Gelir Yasası'nın 482 sayılı kısmına ilişkin ceza koşulları, 6662 sayılı kısımla 1990 yılında yasalaşmıştır. Bu koşullar, transfer fiyatlandırmasının uygulanmasında ve saptanmasında uluslararası şirketlerin kötü niyetlerini engellemekte ve cesaretlerini kırmaktadır. Ceza düzenlemelerindeki amaç, mükelleflerin emsallere uygunluk konusundaki çabalarını, beyannamelerinde yer alan emsallere uygun bedellere ilişkin raporlarını, IRS'e sunduğu belgelerini, transfer fiyatlandırmasına ilişkin analiz dokümanlarını ciddi bir yapıya kavuşturmaktadır.

ABD'de transfer fiyatlandırmalarında uygulanacak cezalar iki ayrı ölçüt çerçevesinde belirlenmektedir. İlk ölçüt, yanlış belirlenen işlem tutarına göre belirlenen *işlem cezası tutarı*, ikinci ölçüt ise ayarlama (düzeltme) yapılan gelir miktarına göre belirlenen *net düzeltme cezasıdır*. Hatalı beyan edilen işlem tutarına göre belirlenen ceza tutarı, diğer vergi uygulamalarında da geçerli olup, ayarlama yapılan gelir tutarına göre belirlenen ceza ise 482 numaralı kısma göredir²²⁵.

İşlem cezası, transfer fiyatlandırması dışındaki diğer vergi uygulamalarında da yer alırken, net düzeltme cezası ise sadece transfer fiyatlandırmasına ilişkin vergi düzenlemelerinde yer almaktadır.

İşlem cezası tutarı şöyle hesaplanmaktadır.

— Mükellefçe kullanılan fiyatın, olması gereken fiyata göre % 200 veya daha fazla oranda ya da % 50 veya daha az bir oranda, fazla veya düşük olduğu tespit edilmişse, olması gereken fiyata göre, eksik ödendiği tespit olunan verginin % 20'si işlem cezası olarak kesilir.

²²⁴ KAPUSUZUOĞLU, a.g.e., s.75.

²²⁵ IŞIK, a.g.e., s.163-164.

— Mükellefçe kullanılan fiyatın, olması gereken fiyata göre % 400 veya daha fazla oranda ya da % 25 veya daha az bir oranda, fazla veya düşük olduğu tespit edilmişse, olması gereken fiyata göre, eksik ödendiği tespit olunan verginin % 40'ı işlem cezası olarak kesilir.

— 10.000 doların altındaki eksik ödenen vergiler için işlem cezası kesilmez.

Net Düzeltme Cezası'nın uygulanması ABD Gelir Yasası'nın 482 numaralı kısmına göre aşağıdaki gibi olacaktır.

— Vergilendirilebilir gelirden yapılan düzeltme, 5 milyon dolardan ya da toplam faturaların % 10'undan fazlaysa, eksik beyan edilen gelirin % 20'si tutarında ceza kesilir.

— Vergilendirilebilir gelirden yapılan düzeltme, 20 milyon dolardan ya da toplam faturaların % 20'sinden fazlaysa, eksik beyan edilen gelirin % 40'ı tutarında ceza kesilir.

Aşağıdaki hallerde ise net düzeltme cezası kesilmez;

— Yabancı kökenli şirketler arasındaki işlemlerin A.B.D.'deki vergilendirilebilir geliri etkilememesi hali,

— Mükellefin 482. kısımda yer alan yöntemlerden birisini seçmesi ve bu yöntemin emsallere uygunluk sonuçlarını veren en iyi yöntem olduğunu belgelerle kanıtlaması hali.

Türkiye'de ise transfer fiyatlandırmasına ilişkin ilk uygulama 2007 yılında başlamış olup, izleyen bölümlerde ayrıntılı olarak incelenecektir.

C. Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Avrupa Birliği Düzenlemeleri

Avrupa Birliği ülkeleri içerisinde ülkelerin farklı farklı kurumlar vergisi uygulamasına sahip olması, özellikle doğrudan sermayenin gelişi açısından büyük önem arz etmektedir. Bununla birlikte transfer fiyatlaması yöntemiyle birlik ülkeleri doğrudan yabancı sermayeyi ülkelerine çekmek, ancak vergi sistemlerinin işleyişine, etkinliğine zarar verecek uygulamalara karşı da önlem alma yolunda çalışmalar

yapmaktadırlar. Birlik ülkeleri arasındaki zararlı olabilecek hususlar için ise kurumlar vergisi oranlarını aynı seviyeye çekme konusunda çalışmalar yapılmaktadır²²⁶.

AB üyesi ülkelerin tamamı OECD düzenlemelerini dikkate almakta ve emsallere uygunluk ilkesini kabul etmektedirler. Buna karşılık uluslararası sorunlar Birlik içinde de çözümlenebilmiş değildir²²⁷. Avrupa Birliği'ndeki transfer fiyatlandırmasına ilişkin ilk çalışmalar 1976 yılında başlamıştır. AB Konseyi 23 Temmuz 1990'da uluslararası olaylarda şirketlerin vergilendirilmesine ilişkin olarak üç ölçü benimsemiştir²²⁸:

i) Farklı üye ülkelerdeki şirketlere ilişkin hisse senedi alım-satımı, varlıkların transferi, birleşme ve bölünme konularında yapılacak vergilendirmeye ait ortak sistem direktifi (Birleşme Direktifi- The Mergers Directive).

Üye ülkelerin şirket, bölünme ve aktif devirlerinde ortak vergilendirme rejimini düzenleyen 90/434/AET sayı 23/07/1990 tarihli direktif kabul edilmiştir. Üye devletler iki ya da daha fazla devletin şirketleriyle ilgili birleşme, bölünme, sermaye koyma ve hisse senedi değişimlerinde bu direktifi uygulayacaklardır. Direktifin 4. maddesine göre, devredilen aktif ve pasif unsurların gerçek değeri ile mali değeri arasındaki farka göre belirlenen değer artışları birleşme ve bölünme durumunda vergilendirilmemelidir²²⁹.

ii) Farklı üye ülkelerdeki ana şirket ve alt şirketlere ilişkin olaylara uygulanabilecek vergilendirmeye ait ortak sistem direktifi (Ana Şirket/ Alt Şirket Direktifi- The Parent/ Subsidiary Directive).

Üye ülkelerin ana ve ana şirkete bağlı yavru şirketlerinin vergilendirilmesinde ortak kurallar 90/435/AET sayı ve 23/07/1990 tarihli konsey kararı ile kabul edilmiştir. Direktif özü itibarıyla, üye ülkenin, ülkesinde bulunan yavru şirketin ana şirkete yaptığı temettü dağıtımlarına stopaj uygulamamasını ve ana şirketin bulunduğu ülkenin de bu temettüleri kurumlar vergisine, ya istisna sağlamak ya

²²⁶ ARIKAN, ÖZ, a.g.m., s.91.

²²⁷ KAPUSUZUĞLU, a.g.e., s.207.

²²⁸ TOBB, a.g.r., s.25.

²²⁹ YILDIRIM, BALCI, KİRAZ, a.g.e., s.17.

da yavru şirketin diğer ülkede bu temettüyle ilgili ödediği kurumlar vergisine indirim imkanı tanınması gerektiğini düzenler²³⁰.

iii) Bağlantılı şirketlerin kârlarının düzeltimi ile ilgili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasıdır (Tahkim Anlaşması- Arbitration Convention).

“Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerin Transfer Fiyatlama Üzerine Tahkim Anlaşması” transfer fiyatlandırması anlaşmazlıklarının çözümünde kullanılmak üzere 20/08/1990 tarih ve 90/436/AET rumuzu ile kabul edilmiştir.

“Birlik Tahkim Anlaşması Uygulanma Usulü” ise komisyon tarafından 23.04.2004 tarihinde kabul edilmiş ve Com297 rumuzu ile yayımlanmıştır. Birlik üyesi ülkelerin şirketleri transfer fiyatlandırma sorunlarının iki yıl içinde karşılıklı anlaşma prosedürü çerçevesinde çözülememesi halinde tahkime başvuracaklardır.

AB içinde, iç piyasanın gelişimini engelleyen farklı yorumlar ve anlaşmazlıkların ortaya çıkması nedeniyle ortak bir transfer fiyatlandırma forumu kurulmuştur. Yapılan çalışmalar üzerine hazırlanan komisyon bildirgesinde “Vergisel Sorunlardan Arınmış Birlik İç Piyasasına Doğru” önerisinde şirketlerin birlik içindeki ekonomik faaliyetlerinden elde ettikleri gelirlere ilişkin ortak bir vergi temeli sağlanması stratejisinin gerekli olduğu açıklanmıştır. Forum 21.05.2005 tarihinde dokümantasyon konusunda bir rapor yayınlamış ve AB Komisyonu 2005 Kasımında “Birlik içindeki ağırlı şirketlerin transfer fiyatlandırma dokümantasyonu konusundaki işlem kuralları önerisi”ni kabul etmiştir. Ana dokümantasyon paketinin “master file” hazırlanması birlik üyesi ülke şirketlerinin tek bir doküman paketi hazırlamasını gerektirmektedir.

AB içinde vergi ahenkleştirilmesi uygulaması gündemde olup, vergi rekabeti açısından avantajlı ülkeler bu duruma karşı çıkmaktadırlar. Zararlı vergi rekabetinin önüne geçilmesi yolunda AB etkin bir statüye sahiptir. AB Adalet Divanı’nın vereceği kararlar yavaş da olsa AB üyesi ülkeler arasında yaptırım gücüne sahiptir²³¹.

AB içinde ortaya çıkan vergisel sorunlar Avrupa Adalet Divanı kararlarının önemini artırmıştır. Avrupa Adalet Divanı’nın örtülü sermaye ve örtülü kazançla ilgili verdiği bir karar birlik üyesi ülkelerin yasalarında değişiklik yapılmasına neden olmuş

²³⁰ YILDIRIM, BALCI, KİRAZ, a.g.e., s.18.

²³¹ ŞENALP, a.g.m., <www.alomaliye.com.tr> (24.06.2008).

ve birçok ülke, örneğin Almanya, Hollanda, İngiltere, İtalya vb. bu kararda yer alan hükümler kapsamında değişiklikler yapmıştır. Dolayısıyla adalet divanı kararlarının birlik üyesi ülkelerdeki vergi yasaları düzenlemelerinde birincil önem kazanmaya başladığı söylenebilir²³².

D. Pasifik Vergi İdareleri Birliğinin Dokümantasyon Öneri Paketi

Avusturya, Kanada, Japonya ve ABD'den oluşan Pasifik Vergi İdareleri Birliği (PAVİB), bu ülkelerin kendi transfer fiyatlandırması ile ilgili belgelendirme uygulamalarını karşılayabilmek amacıyla vergi mükelleflerinin transfer fiyatlandırmasına ilişkin tek tip belgeleme sistemini yaratabilmeleri doğrultusunda bazı prensipler ortaya koymuştur. PAVİB dokümantasyon paketinin üç temel prensibi vardır. Bunlar²³³:

- Her bir PAVİB üye ülkesinin vergi idarelerince tanımlandığı üzere emsal fiyat esasına uygun transfer fiyatlarını tespit etmek için uluslararası şirketlerin kabul edilebilir çabalar göstermesi,
- Emsal fiyat ile uygun düşmek için uluslararası şirketlerin gerçekçi belgelerle bu durumu ispatlaması gerektiği,
- Uluslararası şirketlerin uygun bir şekilde PAVİB üye vergi idarelerince istenen şekilde dokümantasyon üretmeleridir.

²³² YILDIRIM, BALCI, KİRAZ, a.g.e., s.19.

²³³ YILDIRIM, BALCI, KİRAZ, a.g.e., s.19.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI

2006 yılında çıkarılan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan ve en çok tartışılan düzenlemelerden birisi “örtülü sermaye kavramı” bir diğeri ise “transfer fiyatlandırması” konusudur. Vergilendirmede birer oto kontrol müessesesi olan bu düzenlemeler esas itibariyle yürürlükten kaldırılan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da yer almaktaydı. Eski kanundaki düzenlemeler objektif kriterleri taşımadığı gerekçesiyle eleştirilmekteydi.

Transfer fiyatlandırması kurumu, OECD ve Amerika uygulamalarında uzun yıllardan beri yer bulmasına rağmen Türk vergi mevzuatında, transfer fiyatlandırması yerine “örtülü kazanç dağıtımı” kavramı kullanılmıştır.

Ülkemiz mevzuatında yer alan transfer fiyatlandırmasının, yurtiçinde veya yurtdışında yerleşik kişi ve kurumlara uygulanacağı konusunda bir ayrıma gidilmediği için, yeni yürürlüğe konan mevzuat ÇUŞ'lar için de geçerli olacaktır. Günümüz dünya ticaretinin yarısından fazlası ÇUŞ'lar tarafından gerçekleştirilirken, bu ticaret hacminin yarısının da ilişkili kuruluşlar arası ticaret olarak gerçekleştirildiği görülmektedir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile örtülü kazanç dağıtımı uygulamasına son verilmiş ve uluslararası düzenlemeler paralelinde transfer fiyatlandırması uygulaması yürürlüğe girmiştir. Yeni kanunda, “Transfer Fiyatlandırmasıyla Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” başlıklı 13 üncü maddesinde yerini alan düzenlemeler bu bölümde incelenecektir.

I. TRANSFER FİYATLANDIRMASINA YÖNELİK TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ DÜZENLEMELER

5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'na (KVK) kadar ülkemizde özel ve kapsamlı bir transfer fiyatlandırması kanunu bulunmamaktaydı. Yürürlükten kalkmış olan, 5422 sayılı KVK'da yer alan 15–17 no'lu maddelerinde yer alan “örtülü kazanç dağıtımı” müessesesi, transfer fiyatlandırması ile birebir örtüşmese bile, transfer fiyatlandırması ile kapsamaya çalışılan konular için yıllarca kullanıldığı görülmektedir.

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenlemelerin amacı, 06.12.2007 tarih ve 26722 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2007/12888 no’lu Bakanlar Kurulu Kararı’nda, “*ilişkili kişilerle mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan gerçek kişi ve kurumların gelirlerinin tam ve doğru olarak beyan edilmesini sağlamak ve transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasına engel olmak*” şeklinde belirtilmiştir. Yapılan düzenlemelerle transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılması önlenmeye çalışılmaktadır.

Bu bölümde öncelikle, mevzuatımızda transfer fiyatlamasına yönelik eski düzenlemeler incelendikten sonra yeni düzenlemeler incelenecektir.

A. Eski Kurumlar Vergisi Kanunundaki Düzenlemeler

Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 15, 16, 17. maddelerinde yer alan örtülü sermaye ve örtülü kazanç uygulamaları bire bir transfer fiyatlandırmasına benzemese de özü itibariyle söz konusu uygulamanın birer temsilcisi konumundaydılar.

5422 sayılı kanundaki düzenleme, 16 ve 17. maddelerdeki örtülü sermaye ve örtülü kazanç tanımları ile bunlar üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerle, sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançların kurum kazancının tespitinde gider yazılamayacağına ilişkin 15. maddede yer almaktaydı.

Eski kanunun 16. maddesinde *örtülü sermaye* tanımı şu şekilde yapılmıştır:

“Kurumların aralarında vasıtalı, vasıtasız bir şirket münasebeti veya devamlı ve sıkı bir iktisadi münasebet bulunan gerçek ve tüzel kişilerden yaptıkları borçlanmalar (istikrazlar), teşebbüste devamlı olarak kullanılır ve istikrazlarla kurumun özsermayesi arasındaki nispet, emsali kurumlarınkine göre açıkça bir fazlalık gösterirse bahsi geçen (meskur) borçlanmalar örtülü sermaye sayılır.”

Vergi güvenlik müessesesi olarak vergi sistemimizde yer alan örtülü sermaye uygulamasının asıl amacı, öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının önüne geçmektir²³⁴.

²³⁴ Murat CEYHAN, “Vergi Güvenlik Müessesesi Olarak Örtülü Sermaye”, <http://www.alomaliye.com/murat_ceyhan_ortulu.htm> (13.07.2008)

Daha önce de değindiğimiz gibi transfer fiyatlandırması, bağlı işletmeler arasındaki ticari ve mali işlemlerde kullanılan fiyatların serbest piyasada aynı veya benzer koşullar altında, aynı veya benzer işlemlere taraf bağımsız kişiler arasında karşılaştırılabilecek fiyatlara göre önemli derecede farklılık göstermesidir. Bu açıdan transfer fiyatlandırmasının, eski kanunda düzenlenen “örtülü kazanç” karşılık geldiği söylenebilir²³⁵.

Örtülü kazanç dağıtım müessesesi, 1950 yılından 2007 yılına kadar uygulanmış olup, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 17. maddesinde düzenlenmiştir. Kanun hükümlerine göre; Şirket kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımlarından vasıtalı, vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler ile olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat işlemlerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunur da; bu kimselerle olan ilişkilerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük bedeller üzerinden kiralama veya kiraya verme, yine emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para alış veriş işlemlerinde bulunur da şirket, ortaklarından veya bunların eşleri ile usul ve furuundan ve 3’üncü dereceye kadar (dahil) kan ve sıhrî²³⁶ hısımlarından şirketin idare meclisi başkan veya üyesi, müdürü veya yüksek memuru durumunda bulunanlara emsaline göre göze çaracak derecede yüksek aylık, ikramiye, ücret verir veya benzeri ödemelerde bulunursa, kazanç, tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılır.

Bu maddede örtülü kazanç dağıtım sayılan haller açıklanmıştır. Aynı Kanun’un “Kabul Edilmeyen İndirimler” başlıklı 15 inci maddesinin 3 numaralı bendinde “sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançların” kurum kazancından indirilemeyeceği belirtilmiştir.

5422 Sayılı Kanun düzenlemesinde örtülü kazanç dağıtım için ölçüt “emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller” olarak belirlenmiştir. Buradaki “göze çaracak derecede” kavramı subjektif bir kavramdır.

²³⁵ Billur YALTI SOYDAN, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Basım AŞ., İstanbul, 1995, s.292.

²³⁶ **Sıhrî Hısımlık**; eşlerden biri ile diğer eşin kan hısımları aynı tür ve dereceden kayın hısımları olur, evlenmeyle doğar fakat boşanmayla ortadan kalkmaz; Tan Tahsin ZAPATA, **Medeni Hukuk**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2005, s.64.

Örneğin, % 5'lik farklılığın mı yoksa % 30'luk farklılığın mı göze çaracak derecede olduğunun belirlenmemesi geçmiş yıllarda çok sayıda ihtilafa neden olmuştur²³⁷. 2007 yılına kadar uygulanan “Örtülü kazanç dağıtımı” müessesesi uluslararası düzenlemelerle de uyumlu değildir.

Gerek zamanla bu düzenlemelerin ulusal ve uluslararası işlemler karşısında yetersiz kalması, gerekse küreselleşme ile birlikte birçok gelişmiş ülke sisteminde yer alan uygulamaların Türk vergi sistemine dahil edilmek istenmesi sonucunda “transfer fiyatlandırması” uygulaması 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 01.01.2007 tarihinden itibaren yürürlüğe girecek şekilde Türk vergi sistemine dahil edilmiştir²³⁸.

Transfer fiyatlaması ile yapılan düzenlemede maddi içerik konu itibariyle yeni değildir. Yeni olan tek nokta, ilişkili kişiler arasında emsallere uygun fiyat belirleme yöntemlerinin pozitif hukuk metnine dahil edilmiş olmasıdır. Bu yöntemler, transfer fiyatlandırması standartlarının oluşmasında uluslararası sıfat ve konumu genel kabul gören OECD'nin önerdiği yöntemlerdir²³⁹.

Ayrıca 5422 Sayılı Kanun çerçevesindeki uygulamalarda karşı kurum düzeltmesi yapılmadığından iki kurumun da Türkiye'de olması durumunda çifte vergilendirme yapıldığı iddiaları ile karşı karşıya kalınmış, bu ise sürekli eleştiri konusu yapılmıştır²⁴⁰.

Transfer fiyatlandırması, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 01.01.2007 tarihine kadar yukarıda belirtilen düzenlemeler çerçevesinde değerlendirilmiştir. 5520 sayılı Kanun ile transfer fiyatlandırması, uluslararası düzenlemelere paralel olarak daha geniş kapsamda ele alınmış ve ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

B. Yeni Kurumlar Vergisi Kanunundaki Düzenlemeler

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenlemelerde kanun gerekçesinde de belirtildiği üzere, OECD'nin

²³⁷ YILDIRIM, BALCI, KİRAZ, a.g.e., s.21.

²³⁸ Adem ANBAR, “Çokuluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Dünyası**, Ağustos, 2008, S:324, s.155–156.

²³⁹ Billur YALTI, “Kurumlar Vergisi Kanununun “Yenisi”: Peşin Fiyat Sözleşmeleri”, **Vergi Sorunları**, 2006, S:219, s.8.

²⁴⁰ YILDIRIM, BALCI, KİRAZ, a.g.e., s.21.

“Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi” esas alınmıştır. Uygulama 1 Ocak 2007 tarihi itibarıyla başlamıştır.

Yeni düzenleme, eski yaklaşım temelinde ancak daha açık ve vergiden kaçınma temeline dayalı kâr transferlerini önleme amacını içermektedir²⁴¹.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” başlıklı 13'üncü maddesine göre kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı, alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

İlerleyen bölümlerde ayrıntılı olarak açıklanacak olan örtülü kazanç dağıtımı için yasa tarafından aranan unsurları aşağıdaki gibi özetleyebiliriz:

- i) Örtülü kazanç dağıtımına konu olan işlemin ilişkili kişilerle yapılması gerekmektedir.
- ii) İşlem, mal veya hizmet alım satımı, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerden biri olmalıdır.
- iii) Örtülü kazanç dağıtımı sonucunu doğuran işlemin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat üzerinden yapılması gerekmektedir.

Ayrıca, eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nda örtülü kazanç dağıtan kurum için “şirket” ifadesi kullanılırken yeni yasada “kurum” ifadesi kullanılmaktadır. Eski yasa uygulamasında şirketler (sermaye şirketleri) dışında kalan kurumlar vergisi mükelleflerine yönelik örtülü kazanç dağıtımı iddiasıyla tarhiyat yapılamayacağı ileri sürülmekteydi. Yeni yasa bu tartışmaya son vermiş, yasa metninde kullandığı kurum ifadesiyle aynı yasanın 1'inci maddesinde sayılan; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ve iş

²⁴¹ Ahmet KIRMAN, “Kurumlar Vergisine İlişkin Yeni Düzenlemeler”, **Sicil İş Hukuku Dergisi**, MESS, Eylül, 2006, S:3, s.201.

ortaklıklarının örtülü kazanç tarhiyatlarına muhatap olabileceğini hüküm altına almıştır²⁴².

“Kabul Edilmeyen İndirimler” başlıklı 11 'inci maddesinin (c) bendinde yer alan hükme göre “*Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar*”ın indirimi mümkün bulunmamaktadır.

C. Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan Düzenlemeler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan düzenlemelere paralel olarak Gelir Vergisi Kanununda (GVK) da değişiklik yapılmış ve 01.01.2007 tarihinden itibaren uygulanmak üzere gelir vergisi mükellefleri için de transfer fiyatlandırması uygulaması öngörülmüştür.

GVK'nın 41. maddesinin²⁴³ 5. bendine eklenen hükümlerle transfer fiyatlandırması uygulaması sadece kurumlar vergisi mükelleflerine yönelik kalmamış, ticari ve zirai kazanç sahibi gerçek kişiler içinde geçerlilik kazanmıştır²⁴⁴.

Gelir Vergisi Kanununda ilişkili kişinin vergilendirme işlemlerinin düzeltilmesine de yer verilmiş. Kurumlar Vergisi Kanununun bu konuyla ilgili 13. maddesi hükümlerinin gelir vergisi mükellefleri için de uygulanacağı belirtilmiştir.

5615 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesiyle, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun “Gider kabul edilmeyen ödemeler” başlıklı 41 inci maddesine eklenen (5) numaralı bentte “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı”na ilişkin olarak yer alan hüküm:

“5. Bu fıkranın 1 ila 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak

²⁴² Selman KOÇ, “Yeni Kurumlar Vergisi Yasasına Göre Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergi Dünyası**, Ekim, 2006, S:302, s.34.

²⁴³ GVK M.41. (i) Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur.)

(ii) Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar;

(iii) Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler;

(iv) Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler;

²⁴⁴ Ayşe YİĞİT ŞAKAR, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Sicil İş Hukuku Dergisi**, MESS, Yıl:3, S:9, Mart, 2008, s.192.

tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.

Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır.

Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir,

İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi hükmü uygulanır.”

Söz konusu maddeye göre, gelir vergisi yükümlüleri açısından örtülü kazanç dağıtımdan söz edebilmek için teşebbüs sahibi ile ilişkili kişiler arasında emsallerine uygunluk ilkesine aykırı olarak yapılmış bir işlem olması gerekmektedir.

D. Bakanlar Kurulu Kararları ile Yapılan Düzenlemeler

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yukarıda hükümlerine yer verilen 13'üncü maddesinin (7) numaralı fıkrasına istinaden, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin usulleri genel hatlarıyla düzenlemek üzere, 06.12.2007 tarih ve 26722 sayılı Resmi Gazete'de 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı yayımlanmıştır.

Buna ek olarak 13.04.2008 tarih ve 26846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2008/13490 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda; 22.04.2008 tarih ve 26855 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2 seri

numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ ile 1 seri numaralı Tebliğ ekler ve değişiklikler yapılmıştır.

Söz konusu kararlarda değinilen hususlara çalışmamızın ilgili bölümlerinde yer verileceğinden, bu bölümde sadece ana başlıklar şeklinde verilen konular:

— BİRİNCİ BÖLÜM: Kapsam, Amaç ve Tanımlar Kapsam Tanımlar

— İKİNCİ BÖLÜM: Emsallere Uygunluk İlkesi, Amacı, Karşılaştırılabilirlik Analizi, Emsal Fiyat Aralığı.

— ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: Transfer Fiyatlandırmasında Uygulanacak Yöntemler, Yöntemlerden Beklenen Amaçlar, Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi, Maliyet Artı Yöntemi, Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi, Diğer Yöntemler, Kâr Bölüşüm Yöntemi, İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi.

— DÖRDÜNCÜ BÖLÜM: Peşin Fiyatlandırma Anlaşması, Amacı, Kapsamı, Süreci, Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Belgelendirme.

— BEŞİNCİ BÖLÜM: Transfer Fiyatlandırmasında Belgelendirme, Amaç, Yıllık Belgelendirme.

— ALTINCI BÖLÜM: Yürürlük ve Yürütme Yürürlük Yürütme.

E. Genel Tebliğler ile Yapılan Düzenlemeler

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi ile birlikte, 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği yayımlanmıştır. Söz konusu tebliğin "13. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım" başlıklı bölümünde Kanun ile yapılan düzenlemeyi kısaca girmeden açıklamıştır. Bu tebliğde; kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak belirledikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı belirtildikten sonra; mal veya hizmet alım satımı kavramının içeriği, ilişkili kişi, emsallere uygunluk ilkesi, emsallere uygun fiyat veya bedelin tespitinde uygulanacak yöntemler ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, şartların

gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağına ilişkin özet niteliğinde açıklamalarda bulunulmuştur.

Buna ilaveten bir önceki başlıkta belirttiğimiz gibi 13.04.2008 tarih ve 26846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2008/13490 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’nda; 22.04.2008 tarih ve 26855 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ ile 1 seri numaralı Tebliğe ilaveler ve değişiklikler yapılmıştır.

Çalışmamızın bundan sonraki bölümlerinde esas itibarıyla, yasal düzenlemeler, Bakanlar Kurulu Kararları ile 1 ve 2 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ hüküm ve açıklamaları doğrultusunda “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” müessesesi incelenecektir.

F. Yeni Düzenlemelerin Kapsamı

Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların tamamı bu düzenlemenin kapsamı içinde olup, ilişkili kişilerle gerek yurt içi gerekse yurt dışı faaliyetleri ile ilgili olarak yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı çerçevesinde değerlendirilecektir.

“Tam ve dar mükellef gerçek kişilerin tamamı” ifadesinden, ilk bakışta safi kazancın tespitinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 41’inci maddesinde sayılan giderleri indirim konusu yapamayacak gelir vergisi mükellefleri anlaşılmaktadır. Çünkü gelir vergisi mükellefleri bakımından, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak belirlenen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım veya satımında bulunması durumunda, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyatlar arasındaki işletme aleyhine oluşan farkların işletmeden çekilen değer olarak kabul edileceği GVK’nın 41’inci maddesinin 5 numaralı bendinde belirtilmiştir. İşletmeden çekilen değer olarak kabul edilecek tutarların ise teşebbüsün dönem sonu öz sermayesi ile dönem başı öz sermayesi arasındaki farka (bilanço esasında tespit edilen ticari kazanç) eklenmesi gerektiği GVK'nın 38’inci maddesinde hüküm altına alınmıştır.

Safi kazancın tespitinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 41 'inci maddesini göz önünde bulundurmak zorunda olan gelir vergisi mükellefleri;

“Kazancı bilanço ve işletme hesabı esasına göre tespit olunan ticari kazanç sahipleri (GVK'nın 38., 39. ve 41. maddeleri ışığında) (adi şirket ortakları, kolektif şirket ortakları ve adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları bu kapsamdadır), Kazancı gerçek usulde bilanço ve işletme hesabı esasına göre tespit olunan zirai kazanç sahipleri (GVK-41., 58. ve 59. maddeleri ışığında)” olarak belirtilebilir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinde herhangi bir sınırlandırmaya tabi tutulmaksızın tam ve dar mükellef kurumların tamamı transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım müessesesinin kapsamında bulunmaktadır.

Bu açıklamalar çerçevesinde; Gelir Vergisi mükelleflerinden; Serbest Meslek Kazanç, Ücret, Menkul Sermaye iradı, Gayrimenkul Sermaye İradı ve Diğer Kazanç ve İratlar elde edenler dışındaki mükellefler ile Kurumlar Vergisi mükelleflerinin tamamı transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım müessesesi kapsamında yer alacaktır²⁴⁵.

Ancak gerek Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı'nın (BKK) “Kapsam” başlıklı birinci maddesinde yer alan *“...Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların tamamı bu düzenlemenin kapsamı içindedir”* ifadesinin yer alması, gerekse Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ'in 2.2. bölümünde; *“Teşebbüs Sahibi”* ifadesinin; *“...teşebbüs sahibi” ifadesi, ticari ve zirai kazanç yönünden gelir vergisine tabi gerçek kişiler ortakları, kolektif şirketlerin ortakları, adi eshamlı komandit şirketlerin komandite ortaklarını kapsamaktadır”* şeklinde, herhangi bir sınırlamaya tabi tutmadan açıklanmış olması, ticari kazancı basit usulde belirlenen mükelleflerin de müessese kapsamı içinde olduğu sonucuna ulaştırmaktadır.

²⁴⁵ YILDIRIM, BALCI, KİRAZ, a.g.e., s.29.

II. İLİŞKİLİ KİŞİLERİN BELİRLENMESİ

A. Kurumlar Vergisi Mükellefleri Bakımından İlişkili Kişiler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13/2'nci maddesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı uygulamasında ilişkili kişi aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

“İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

Yapılan tanım doğrultusunda ilişkili kişi tanımı aşağıda dört başlık altında gruplandırılan kişileri kapsamaktadır:

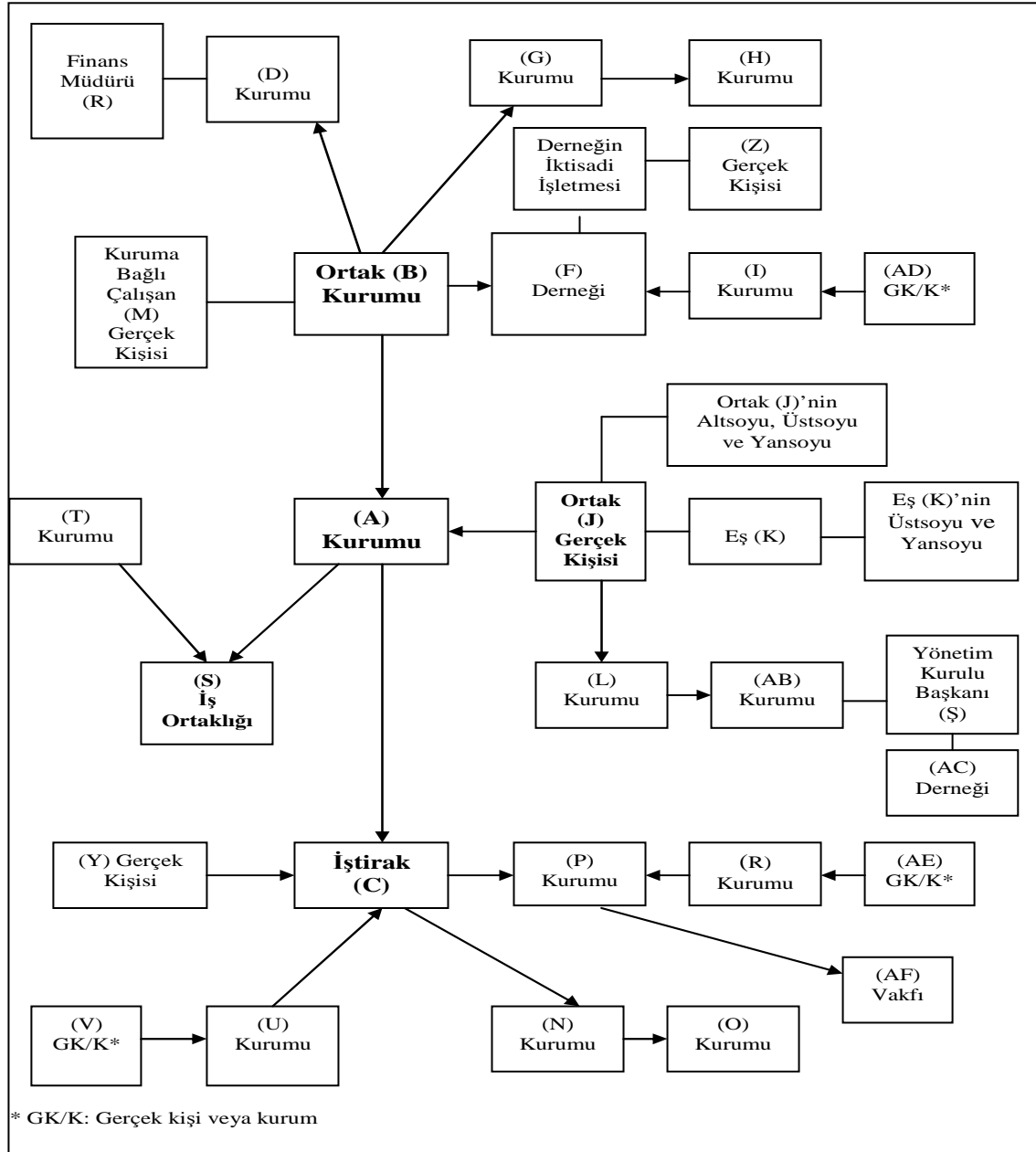
- Kurumların gerçek ve tüzel kişi ortaklarını,
- Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumları,
- Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları,
- Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan gerçek ve tüzel kişileri.

Konuyla ilgili ayrıntılı açıklamalara geçmeden önce şu hususu belirtmekte fayda bulunmaktadır. Kanun maddesinde yer alan tanımdan anlaşıldığı üzere, ilişkili kişi gerçek kişi veya kurum olabilmektedir. Kanun maddesinde geçen kurum ifadesinden; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları, gerçek kişi ifadesinden ise; gelir vergisi uygulamasında gerçek kişi kabul edilip vergilendirilenler ile şahıs

şirketleri (kollektif, komandit şirketler) ve adi ortaklıkların anlaşılması gerekmektedir. İzleyen bölümlerde geçen kurum ve gerçek kişi ifadelerinin bu çerçevede değerlendirilmesi gerekir²⁴⁶.

İlişkili kişi ifadesi aşağıdaki şemada gösterilmekle birlikte, her işlemin kendi koşulları içinde değerlendirileceği tabiidir²⁴⁷.

Şekil 2a: İlişkili Kişiler



²⁴⁶ Özlem TUNCER TOKUR, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Grup İçi Hizmetler", *Vergi Dünyası*, Ocak, 2008, S:317, s.172-173.

²⁴⁷ 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ

Yukarıdaki şemada görüldüğü üzere;

(A) Kurumunun;

— Ortak (B) Kurumu ve ilişkili bulunduğu [doğrudan ortağı olduğu (G) Kurumu - dolaylı olarak ortağı olduğu (H) Kurumu - kurucusu olduğu (F) Derneği ve bu derneğin iktisadi işletmesi ile derneğe ait iktisadi işletmede çalışan (Z) gerçek kişisi - ortakla ilişkili (F) derneğin kurucularından (I) kurumu - ortakla ilişkili (F) derneğin dolaylı olarak bağlı bulunduğu (AD) gerçek kişisi veya kurumu - ortak (B) kurumunun doğrudan ortağı olduğu (D) kurumu - ortak (D) kurumunda çalışan Finans Müdürü (R) - ortak (B) kurumunda çalışan (M) gerçek kişisi] gerçek ve tüzel kişiler,

— Ortak (J) gerçek kişisi ve ilişkili bulunduğu [altsoyu, üstsoyu ve yansoyu - Eşi (K) - Eşi (K)'nin üstsoyu ve yansoyu - doğrudan ortağı olduğu (L) kurumu - (L) kurumunun doğrudan ortağı olduğu (AB) kurumu - (AB) kurumunun yönetim kurulu başkanı (Ş) - yönetim kurulu başkanı olan (Ş)'nin üye olduğu (AC) Derneği] gerçek ve tüzel kişiler,

— (S) İş Ortaklığı ve ilişkili bulunduğu, diğer ortağı (T) Kurumu ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.

Öte yandan, aynı derneğe üye olan gerçek kişi veya kurumların, sadece aynı derneğin üyeleri olmaları nedeniyle ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeleri mümkün bulunmamaktadır.

(A) Kurumunun;

İştirak (C) ve ilişkili bulunduğu [doğrudan ortağı olduğu (P) kurumu - iştirak (C) ile ilişkili (P) kurumunun doğrudan bağlı bulunduğu (R) kurumu - iştirak (C) ile ilişkili (P) kurumunun dolaylı olarak bağlı bulunduğu (AE) gerçek kişisi veya kurumu - İştirak (C) ile ilişkili (P) kurumunun kurucusu olduğu (AF) Vakfı - İştirak (C)'nin doğrudan ortağı olduğu (N) kurumu - iştirak (C)'nin dolaylı olarak ortağı olduğu (O) kurumu - İştirak (C)'nin doğrudan bağlı bulunduğu (Y) gerçek kişisi - iştirak (C)'nin doğrudan bağlı bulunduğu (U) kurumu - iştirak (C)'nin dolaylı olarak bağlı bulunduğu (V) gerçek kişisi veya Kurumu] gerçek ve tüzel kişilerle yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.

1. Kurumların Gerçek ve Tüzel Kişi Ortakları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın kurumlar vergisine tabi olan mükelleflerin gerçek ve tüzel kişi ortakların Kanununun 13'üncü maddesi gereğince ilişkili kişi sayılacak ve bu kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağılımı çerçevesinde değerlendirilecektir. Dolayısıyla, kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermaye payına sahip gerçek kişi veya kurum ortakları ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Diğer taraftan, gerek ortakların doğrudan veya dolaylı ortak oldukları kurumlarla, gerekse bu kurumların kendi aralarındaki ilişki Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulamasında ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.

2. Kurumların veya Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar

Kurumun ilgili bulunduğu gerçek kişi ifadesinden; kendi ortağı olan gerçek kişiler dışında kalan, kurumların ortağı olduğu şahıs şirketlerinin diğer gerçek kişi ortakları ile kurum çalışanları gibi şahıslar anlaşılmaktadır.

Öte yandan, kurum çalışanlarının söz konusu kurum ile ilişkilerinin sadece işveren-hizmet erbabı ilişkisi içinde bulunması durumunda ilgili kurum ile kurum çalışanı, yapılan ücret ödemeleri bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak, kurum ile çalışanları arasında yukarıda belirtilen istihdam ilişkisi dışındaki işlemler, ilişkili kişilerle yapılan işlem kapsamında değerlendirilecektir.

Kurumun ilgili bulunduğu kurum ise; kendi ortağı dışında, kurumun kendisinin ortaklığının bulunduğu bir başka kurumu yani iştiraklerini ifade etmektedir. Bir kurum diğer bir kuruma ortak ise iki kurum ilişkili sayılacak, ortak olduğu kurum üzerinden başka bir kuruma ortak ise dolaylı olarak ilişkili olduğu kabul edilecektir. Diğer bir ifadeyle, kurumların doğrudan veya dolaylı olarak iştirak ettiği diğer kurumlar ve şahıs şirketleri ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Öte yandan kurumun ortağı olduğu şahıs şirketlerinin diğer kurum ortakları ilişkili kişi sayılacaktır.

Örneğin; (A) Kurumunun ortağı olan (B) gerçek kişinin ekonomik ve sosyal olarak yakın ilişkide bulunduğu (C) gerçek kişinin şahsi işletmesi ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır. Ayrıca kurum ortağının ortak olduğu şahıs şirketlerinin diğer gerçek kişi ortakları ilişkili kişi sayılacaktır.

Medeni Kanun uygulamasında; hısımlık (yakınlık), Kan Bağına Bağlı Olarak Doğan Hısımlık ve Kan Bağına Bağlı Olmadan Doğan Hısımlık olmak üzere iki türü vardır²⁴⁸. *Kan Bağına Bağlı Hısımlık*, birbirinin soyundan veya ortak bir soydan gelenler arasındaki hısımlıktır. *Kan Bağına Bağlı Olmayan hısımlık* ise evlenme veya evlat edinme yoluyla doğan hısımlıktır. Evlilik sona erse dahi, kayın (sıhri, dünür) hısımlığı sona ermemektedir. Kan bağına bağlı olarak doğan hısımlık da altsoy (füruğ)-üstsoy (usul) hısımlığı ve yansoy (civar) hısımlığı olarak ikiye ayrılmaktadır.

Altsoy-üstsoy hısımlığı birbirinin soyundan gelenler arasındaki hısımlıktır. Alt soyda; kişinin; çocukları, torunları, torunların çocukları, üst soyda; kişinin annesi, babası, anne ve babasının anne ve babaları (kişinin dedesi, ninesi) onların anne ve babaları şeklindedir. Yansoy (civar) hısımlığı ise ortak soydan gelenler arasındaki hısımlıktır. Kişinin kardeşleri, yeğenleri (kardeşlerinin çocukları), amca, dayı, hala, teyzeleri, onların çocukları şeklindedir.

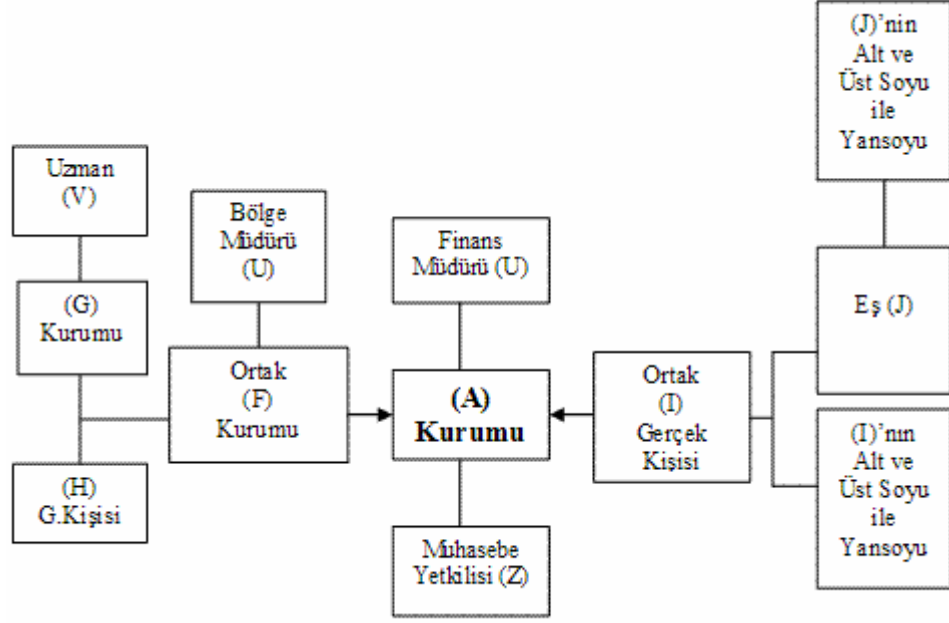
Kurum ortağının ilgili bulunduğu kurum ise, kurum ortağının başka bir kurum ile olan ortaklık ilişkisini ifade etmektedir. Kurum ortaklarının doğrudan veya dolaylı olarak ortak olduğu kurumlar ve şahıs şirketleri ile söz konusu kurum ve şahıs şirketlerinin diğer kurum ortakları ilişkili kişi sayılacaktır.

Örneğin; bir kurumun kendi ortağı tüzel kişinin iştiraki olan başka bir tüzel kişi ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır.

Öte yandan, bir kurumun ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumların kendi aralarındaki ilişki ve bir kurumun ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumların kendi aralarındaki ilişki Kuramlar Vergisi Kanunu'nun uygulamasında ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.

²⁴⁸ Tan Tahsin ZAPATA, **Medeni Hukuk**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2005, s.63.

Şekil 2b: İlişkili Kişiler



(A) Kurumunun;

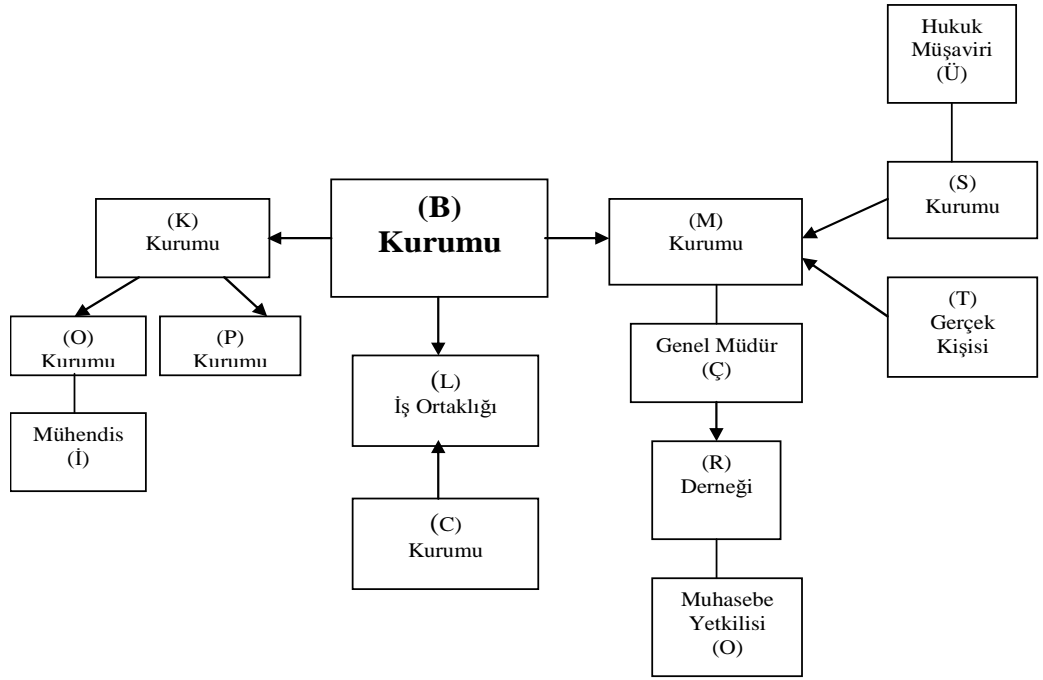
— Ortak (F) Kurumu ve ilişkili kişileri [çalışan olarak bölge müdürü (U) - ortağı (G) kurumu – (G) kurumunda çalışan uzman (V) - ortak (F)'nin ortağı (H) gerçek kişisi],

— Ortak (I) gerçek kişisi ve ilişkili kişileri [Eşi (J) ile alt ve üstsoyu ile yansoyu - ortak (I)'nın alt ve üstsoyu ile yansoyu]

— Finans Müdürü (T),

— Muhasebe Yetkilisi (Z) ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.

Şekil 2c: İlişkili Kişiler



(B) Kurumunun;

— İştiraki (K) Kurumu ve ilişkili bulunduğu [iştirak olarak katıldığı (O) kurumu ve (O) çalışanı Mühendis (İ) - iştirak olarak katıldığı (P) Kurumu - İştiraki (L) İş Ortaklığı - (L) İş Ortaklığının diğer ortağı (C) Kurumu] gerçek ve tüzel kişilerle

— İştiraki (M) Kurumu ve ilişkili bulunduğu [ortağı olan (S) Kurumu ve çalışanı Hukuk Müşaviri (Ü) - ortağı (T) Gerçek Kişisi - Genel Müdürü (Ç) ve (Ç)'nin üye olduğu (R) Derneği - (R) Derneğinde çalışan Muhasebe Yetkilisi (O)] ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.

3. Kurumun veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu ya da Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar

Kurumun veya ortaklarının idaresi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişiler; ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında

doğrudan veya dolaylı olarak etkisi bulunabilecek gerçek kişi veya kurumlar ile kurumun yönetim kurulu başkan ve üyeleri, genel müdürü, üst düzey müdürleri, aynı düzeydeki yüksek memurları gibi şahısları ifade etmektedir.²⁴⁹

Kurumun veya ortaklarının denetimi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar ifadesinden, ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkisi bulunabilecek kurumun denetçileri gibi gerçek ve tüzel kişiler anlaşılmaktadır. Örneğin, bir limited şirket denetçisinin eşinin ortak olduğu diğer şirketin limited şirket ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, kurumun denetim bakımından bağlı bulunduğu ilişkili kişilerle yapılan işlemleri ifade etmektedir.

Diğer taraftan, bir şirket ile söz konusu şirketin kurucu hisse senetleri ve/veya intifa senetlerine sahip olan gerçek kişi ve kurumlar ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.

Nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar ifadesi, kurumun ekonomik ve ticari kararlarını doğrudan ya da dolaylı olarak etkileyecek şekilde sürekli bir iktisadi ilişki veya devamlı borç para verme ya da alma ilişkisi içinde bulunduğu gerçek kişi veya kurumları ifade etmektedir.

Bir gerçek kişi/kurum ile bir başka gerçek kişi/kurum arasında olağan ticari faaliyet çerçevesinde sadece bayilik ilişkisinin bulunması durumunda söz konusu gerçek kişi veya kurumlar bayiliğe ilişkin mal ve hizmetler bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecek, bayiliğin konusunu oluşturan mal ve hizmet alım satımları dışındaki işlemler bakımından ise ilişkili kişi kapsamında değerlendirilebilecektir.

22/04/2008 tarih ve 26855 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği ile 1 seri numaralı Tebliğe yapılan ilavelerden birisi de ilişkili kişilerle ilgilidir.

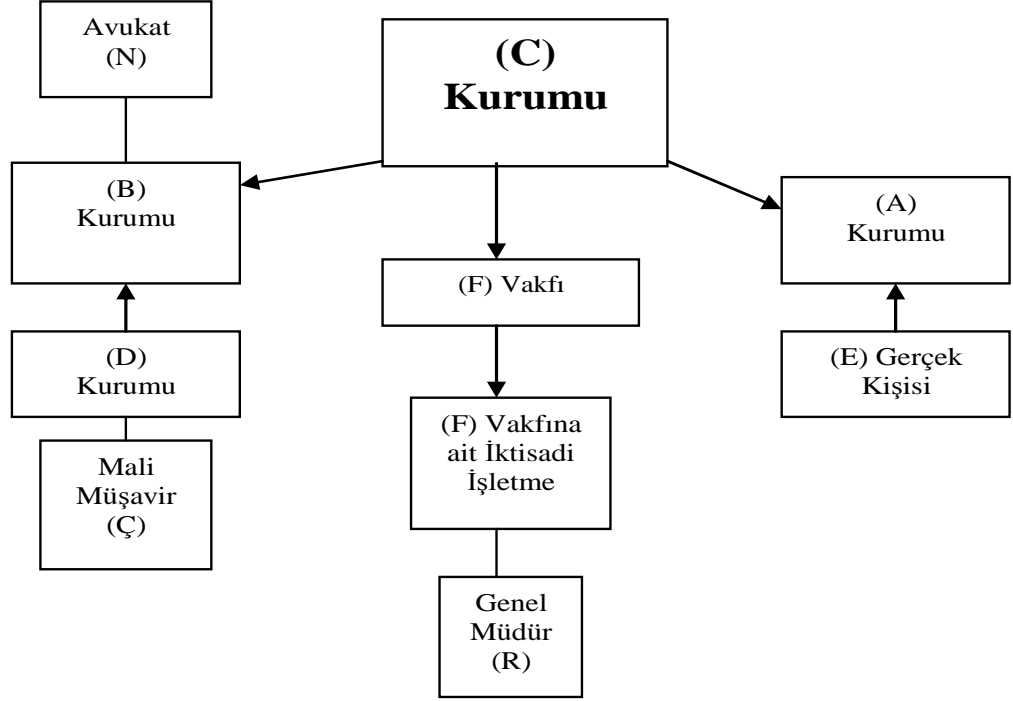
Yapılan değişikliklerle aralarında ortaklık ilişkisi bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, yurt dışında bulunan bir kurum ile Türkiye’de dağıtıcı (distribütör) olarak faaliyette bulunan kurum ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir²⁵⁰.

²⁴⁹ YILDIRIM, BALCI, KİRAZ, a.g.e., s.40.

²⁵⁰ YAZAR, a.g.m., s.41.

Bir kurumun diğerk bir kurumla ilişkili sayılabilmesi için kurumun diğerk bir kurum tarafından kontrol edilmesi, kurumun başkaka bir kurumu kontrol etmesi ya da aynı kurum ile ortak kontrol altında bulunması gerekmektedir.

Şekil 2d: İlişkili Kişiler



(C) Kurumunun;

- İştiraki (B) Kurumu ile ilişkili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler [çalışanı Avukat (N) ortağı (D) Kurumu ve çalışanı Mali Müşavir (Ç)],
- İştiraki (A) Kurumu ile ortağı (E) Gerçek Kişisi,
- Kurucusu olduğu (F) Vakfı ve İktisadi İşletmesi ile çalışanı Genel Müdür (R) ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.

4. Bakanlar Kurulu'nca İlan Edilen Ülkeler ve Bölgelerde Bulunan Kişiler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesine göre, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı

düzyeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi konusunun göz önünde bulundurulmasıyla Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış olarak kabul edilmektedir*.

B. Gelir Vergisi Mükellefleri Açısından İlişkili Kişiler

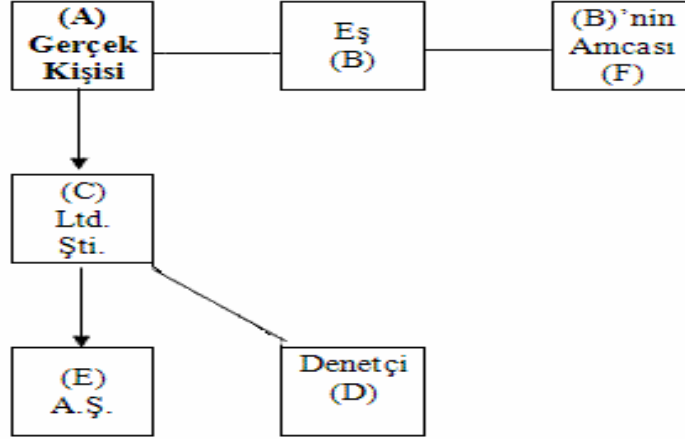
Teşebbüs sahibi bir şirkete doğrudan veya dolaylı ortak ise teşebbüs sahibi ile söz konusu şirketler ilişkili kişi kapsamındadır. Bu ilişkide sermaye veya kâr payı oranının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Diğer yandan, teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları, doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler ile bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketlerin aralarındaki ilişki, Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulamasında ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.

Kurumlar vergisi mükellefleri yönünden ilişkili kişinin tespitine yönelik olarak yapılan açıklamalar, gelir vergisi mükellefleri yönünden ilişkili kişinin tespiti bakımından paralellik arz etmektedir. Bu nedenle sözü edilen bölümde yapılan açıklamalar bu bölüm için de geçerlidir.

* Söz konusu madde hükmü ile vergi cennetleri olarak anılan ve önemli ölçüde vergi muafiyeti tanıyan ülke veya bölgelerde bulunan kişiler ilişkili kişi olarak hükme bağlanmıştır. Buna göre, Bakanlar Kurulu'nca ilan edilen ülkeler veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılan işlemler herhangi bir ortaklık, yönetim, denetim veya hısımlık ilişkisi dikkate alınmaksızın ilişkili kişiler ile yapılmış kabul edilmektedir.; TUNCER TOKUR, a.g.m., s.176.

Şekil 2e: İlişkili Kişiler



(A) Gerçek Kişisinin;

— Eşi (B) ve amcası (F),

— Doğrudan ortağı olduğu (C) Ltd. Şti. ile sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan (E) A.Ş. ve Denetçisi (D) ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.

Ayrıca yukarıda sayılanların kendi aralarında yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ilişkili kişilerle yapılan işlem olarak değerlendirilecektir.

III. EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİ VE EMSAL BEDELİN BELİRLENMESİNDE KULLANILACAK YÖNTEMLER

Emsallere Uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir.

Daha önce de değindiğimiz gibi emsallere uygun fiyat veya bedel, aralarında ilişkili kişi tanımına uygun herhangi bir ilişki olmayan kişilerin tamamen işlemin gerçekleştiği zamandaki koşullar altında oluşturduğu piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutardır. Bu fiyat veya bedel, işlem anında hiçbir etki olmaksızın objektif

olarak belirlenen en uygun tutar olup, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin bu tutar olması gerekmektedir²⁵¹.

Aralarında ilişki bulunmayan gerçek kişi veya kurumlar arasındaki işlemlerde fiyat, piyasa koşullarına göre belirlendiğinden, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde de aynı koşullar geçerli olmalıdır. Dolayısıyla, taraflar arasındaki ilişkinin mal veya hizmet fiyatlandırmasına herhangi bir etkisi bulunmamalıdır.

Emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için öncelikle iç emsal kullanılacak, bu şekilde kullanılacak fiyat veya bedelin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde dış emsal karşılaştırmada esas alınacaktır.

Bu ilkenin uygulanabilmesi, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerle ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerin karşılaştırılabilir olmasına dayanmaktadır. İşlemlerin karşılaştırılabilir olup olmadıklarının tespiti işlemlerin karşılaştırılabilirlik analizine tabi tutulması ile tespit olunacaktır²⁵².

A. Karşılaştırılabilirlik Analizi

Karşılaştırılabilirlik analizi, genel olarak ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerindeki koşullarla aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasındaki benzer nitelikteki işlemlerin koşullarının karşılaştırılmasına dayanmaktadır.

Bu karşılaştırmaların güvenilir sonuçlar vermesi; karşılaştırılan durumlar arasında farklılıklar varsa, bu farklılıkların işlemi somut bir biçimde etkilememesi veya söz konusu farklılıkların etkisini ortadan kaldırmak için uygun düzeltimlerin yapılmasına bağlıdır. Bu çerçevede yapılacak karşılaştırılabilirlik analizinde;

- Karşılaştırılmakta olan mal veya hizmetlerin nitelikleri,
- İlişkili ve ilişkisiz kişilerin yerine getirdikleri işlevler ve üstlendikleri riskler,
- İşlemlerin gerçekleştiği pazarın yapısı (pazar hacmi, pazarın yeri gibi) ve pazardaki ekonomik koşullar

²⁵¹ Bknz; İsmail IŞIK, Melih DİRİL, “Kurumlar Vergisi Açısından Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Dayanışma Dergisi**, İzmir SMMM Odası, aralık, 2007, S:100, s.210.

²⁵² Neslihan İÇTEN İNCE, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergi Raporu**, Nisan, 2008, S:103, s.24.

— Kurumların iş stratejileri, dikkate alınacaktır²⁵³.

Bu çerçevede, kontrol altındaki işlemler (ilişkili kişiler ile yapılan işlemler) ile kontrol dışı işlemler (ilişkisiz kişiler ile yapılan işlemler) karşılaştırılırken aşağıda açıklanan unsurların göz önüne alınması gerekmektedir:

- **Mal veya hizmetlerin niteliğindeki farklılıklar**, genellikle söz konusu mal ya da hizmetlerin değerinde belirli bir farklılığa neden olmaktadır. Bu nedenle, kontrol altındaki işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde, bu tür farklılıkların da göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

— Mal ve hizmetlerin alım ya da satımında; malların fiziksel özellikleri, kalite ve güvenilirliği, arz miktarı ve bulunabilirliği gibi özellikler, hizmetlerde hizmetin yapısı ve büyüklüğü gibi özellikler, gayri maddi varlıklarda ise işlemin biçimi (satış, lisans gibi), malın tipi (patent, marka, know-how gibi), garanti süresi ve kapsamı, malın kullanımından sağlanan faydalar gibi özellikler önem taşımaktadır. Örneğin; bilinen bir marka ile üretim yapan bir kuruluşun fiyatı ile aynı pazarda benzer özelliklere sahip bir ürünü üreten kuruluşun fiyatı “marka” özelliği dikkate alınmadan karşılaştırıldığında, emsallere uygun fiyata ulaşmak mümkün olmayacaktır.

— İlişkisiz kişiler arasındaki işlemlerde, her bir tarafın kullandığı varlıklar ve üstlendiği riskler, emsallere uygun fiyat veya bedel üzerinde doğrudan etkide bulunmaktadır. Dolayısıyla, yapılan işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde, tarafların gerçekleştirdikleri işlevlerin göz önünde bulundurulması zorunludur.

— Kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde; tasarım, üretim, montaj, ar-ge, hizmet, satın alma, dağıtım, pazarlama, reklam, nakliye, finansman ve yönetim gibi işlevler kullanılabilir.

- **İşlev analizi** ayrıca kullanılan ya da kullanılacak olan varlıkların, bu varlıkların türünün (kullanılan fabrika ve tesis, gayri maddi varlıklar vb.) ve niteliğinin (kullanılan varlığın yaşı, piyasa değeri, yeri, mülkiyet hakkının sağladığı koruma vb.) de göz önüne alınmasını gerektirmektedir.

²⁵³ IŞIK, DİRİL, a.g.m., s.210-213.

— Bu çerçevede, ilgili tarafların gerçekleştirdiği temel işlevlerin tanımlanması gerekmektedir. Kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemleri gerçekleştiren kişilerin karşılaştırılmasında, ilişkisiz kişilerin üstlendiği işlevlerde belli maddi farklılıklar varsa, düzeltim yapılması zorunlu olacaktır.

— Ayrıca işlev analizi yapılırken, ilgili tarafların üstlendikleri risklerin de dikkate alınması gerekmektedir. Bu nedenle, kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılmasında, üstlenilen riskler arasında önemli farklılıklar varsa ve bunların düzeltimi mümkün değilse, karşılaştırılabilirlik söz konusu değildir.

— Karşılaştırmaları etkileyen risklere, pazar riski (girdi maliyetleri ve çıktı fiyatlarındaki dalgalanmalar gibi), finansal riskler (faiz oranlarındaki ve döviz kurlarındaki dalgalanmalar, kredi riskleri gibi), araştırma ve geliştirme yatırımlarındaki başarısızlık riski, yatırımlarla, kullanılan malzeme, tesis ve fabrikalarla bağlantılı zarar riski ile kredi riski örnek olarak verilebilir.

• **Pazardaki ekonomik koşullar**, İşlem konusu mal veya hizmet aynı olmasına karşın, farklıysa, emsallere uygun fiyat farklı olabilecektir. Bu nedenle, karşılaştırma yapılırken pazar koşullarının aynı olması ya da fiyat üzerinde etkisi bulunan farklılıkların düzeltmelerle giderilebilir olması gerekmektedir.

— Karşılaştırma konusu olabilecek ekonomik koşullar arasında; coğrafi konum, pazar hacmi, pazardaki rekabetin boyutu, alıcı ve satıcının pozisyonları, mal ve hizmetlerin benzerlerinin bulunabilirliği, bölgeler itibarıyla mal veya hizmet arz ya da talep düzeyi, pazarda devlet tarafından yapılan düzenlemeler, arazi, işçilik ve sermaye unsurlarını da içeren ürün maliyetleri, ulaşım masrafları, perakendeci ya da toptancı olma koşulları, işlem tarihi, zamanı ve benzerleri sayılabilir.

— Örneğin; Türkiye'de tam mükellef olan (A) Kurumu tarafından, (B) ülkesindeki ilişkili kuruma rekabet nedeniyle 100 YTL'ye satılan bir ürün, Türkiye'deki ilişkisiz kuruma 150 YTL'ye satılıyor ise, pazarın içinde bulunduğu şartların fiyat üzerindeki önemli etkisinin düzeltimi gerekmektedir. Aksi halde, yapılan işlemler karşılaştırılabilir nitelikte olmayacaktır.

• **İş stratejileri**, karşılaştırma yapılırken dikkate alınması gereken önemli konulardan biri olup, bu stratejiler arasında; pazar payının artırılması ve/veya

korunması, yenileme ve yeni ürün geliştirilmesi, riskten kaçınma, portföy çeşitlendirmesi ve işin gündelik akışına ilişkin diğer faktörler sayılabilir.

— Söz konusu iş stratejilerinin kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilirliğini belirlerken göz önüne alınması gerekmektedir. Örneğin; pazara girmeye veya pazar payını artırmaya çalışan şirket ile pazar payını korumaya çalışan şirketin izleyeceği stratejiler farklı olabilir. Dolayısıyla karşılaştırmada bu hususun da dikkate alınması gerekecektir²⁵⁴.

— Tam mükellef (K) Kurumu, Türkiye'deki ilişkili şirketi (L)'ye ve ilişkili olmayan (M) ve (N) şirketlerine pamuk satmaktadır. İlişkili şirkete yapılan satışlarda ürünün taşıma masrafları (K) Kurumunca karşılanmakta iken, ilişkili olmayan şirketler söz konusu ürünü doğrudan (K) Kurumundan almaktadır. Kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemler arasında başka bir farklılık belirlenememiştir. (K) Kurumunun ilişkili şirketi (L)'ye uygulayacağı emsallere uygun fiyat, kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler arasındaki maddi farklılığın (taşıma masraflarının dikkate alınarak) düzeltimi yapıldıktan sonra belirlenecektir.

B. Emsal Fiyat Aralığı

Emsallere uygunluk ilkesi açısından en güvenilir sonuç, karşılaştırmalar sonucunda ulaşılan tek bir fiyat veya bedeldir. Bununla birlikte, yapılan karşılaştırmalar ve uygulanan yöntemler sonucu tek bir fiyat

veya bedelden ziyade birbirine yakın birden çok sonucu içeren belli bir fiyat veya bedel aralığına ulaşmak da mümkün olabilmektedir.

Emsal Fiyat Aralığı, aynı yöntemin farklı karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem verilerine uygulanmasından veya aynı verilere farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanmasından elde edilen değişik emsal fiyatların oluşturduğu bir fiyat dizisidir. Mükellef bu sonuç aralığı içerisinde aritmetik ortalama, mod, medyan veya başka bir ölçüden en uygun olanını kullanarak bir tutar belirleyebilecektir.

²⁵⁴ Bknz.; YILDIRIM, BALCI, KIRAZ, a.g.e., s.52-53.

Dolayısıyla, mükellefin emsal fiyat aralığının içinde bulunması şartıyla belirleyeceği bu fiyat ya da bedel kabul edilecektir²⁵⁵.

Ancak, belirlenen emsal fiyat aralığının içindeki fiyatların birbirinden büyük ölçüde farklı olması durumunda, karşılaştırılabilirlik analizindeki unsurların veya yapılan düzeltim işlemlerinin yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir. Örneğin²⁵⁶, (A) Kurumunun ilişkili kişilere sattığı (X) malının emsallere uygun fiyatının belirlenmesi ile ilgili olarak farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerini kullanması sonucu 10, 40, 75 ve 100 olmak üzere dört fiyat bulması durumunda, söz konusu fiyatların birbirinden büyük ölçüde farklı olması nedeniyle, kurumun karşılaştırılabilirlik analizini veya kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemler arasındaki maddi farklılıkların düzeltimini yeniden gözden geçirmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, mükellef tarafından belirlenen fiyatın emsal fiyat aralığının dışında olması durumunda, fiyat ya da bedel söz konusu aralık dikkate alınarak aritmetik ortalama, mod, medyan ya da başka bir ölçüden en uygun olanı kullanılarak belirlenecektir.

C. Emsallere Uygun Fiyat ya da Bedelin Belirlenmesinde Kullanılan Yöntemler

Emsal bedelin bulunmasında uygulanması gereken yöntem “fırsat maliyeti”dir. Ancak, bu fiyatın belirlenmesi için çeşitli maliyetlerin ortaya çıkması ve yöneticilerin bu bilgileri çarpıtmaya meyilli olmaları nedeniyle pahalı bir yöntemdir. Fırsat maliyetlerinin belirlenmesi pahalı olduğundan, yöneticiler değişik, daha düşük maliyetli karşılaştırmalara başvururlar²⁵⁷.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesine göre kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, belirtilen yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit ederler. Yöntem belirlenirken işlemin koşulları, özellikleri ve mahiyeti dikkate alınarak en uygun olan yöntem belirlenmelidir.

²⁵⁵ Onur ELELE, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsallere Uygunluk İlkesi ve Karşılaştırılabilirlik Analizine İlişkin Değerlendirmeler”, **Yaklaşım**, Şubat, 2008, Yıl:16, S:182, s.62.

²⁵⁶ YILDIRIM, BALCI, KİRAZ, a.g.e., s.54.

²⁵⁷ Özgür KAYMAZ, Önder KAYMAZ, Ali ALP, “Vergi Mevzuatımızda Transfer Fiyatlandırması”, **Mali Çözüm**, Mart-Nisan, 2008, S:86, s.47.

Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesinde öngörülen yöntemler, OECD'nin “Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi”nde, “geleneksel işlem yöntemleri” olarak öncelikle önerilen temel yöntemlerdir. Bu yöntemler; *karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemidir*. Bu yöntemlerle emsallere uygun fiyata ulaşma olanağı yoksa işleme dayalı kâr yöntemlerinden olan *kâr bölüşüm yöntemi veya işleme dayalı net kâr marjı yöntemi* de kullanılabilir²⁵⁸.

Emsallere uygun fiyata yine ulaşılamıyorsa mükellefler kendi belirleyecekleri ve daha doğru sonuç verdiği inandıkları bir yöntemi de kullanabilecektir. İşleyiş sistemi mükellefler tarafından belirlenecek bu yöntemin de emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi gereklidir²⁵⁹.

Belirtilen yöntemlerin uygulanmasında öncelik sırası bulunmamaktadır. İlgili kanun maddesi gerekçesinde de belirtildiği üzere, uygulama kıstası “işlemin niteliğine en uygun yöntem”dir. En uygun yöntem dışında diğer yöntemlerin uygulanması mümkün değildir.

Yapılan düzenleme gereği, emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için öncelikle iç emsal (mükellefin ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde kullandığı fiyat veya bedel) kullanılmalı, bu şekilde kullanılan fiyat veya bedelin bulunmaması veya güvenilir olmaması halinde ise dış emsal (benzeri nitelikteki mükellef veya kurumların işlemleri) kullanılmalıdır. Ancak, iç ve dış emsallerin bir arada kullanımı da mümkündür. Amaç en doğru ve güvenilir şekilde emsallere uygun fiyat ya da bedeli belirlemektir²⁶⁰.

1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

Bu yöntemde emsallere uygun satış fiyatı, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uyguladığı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak belirlenir.

²⁵⁸ Sebahattin ERDOĞAN, “Transfer Fiyatlandırması”, **Mali Pusula**, Temmuz, 2006, Yıl:2, S:19, s.26.

²⁵⁹ ERDOĞAN, a.g.m., s.24.

²⁶⁰ YILDIRIM, BALCI, KİRAZ, a.g.e., s.55.

Bu yöntemin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbirleriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlem ile karşılaştırılabilir nitelikte olması yani aynı koşullarda ve benzer nitelikte olması gerekmektedir. İşlemler arasındaki küçük farklılıkların etkisi düzeltme ile giderilebilir ancak büyük farklılıklar varsa ve bu farklılıklar ölçülemiyorsa bu yöntem kullanılamaz. Örneğin; ilişkili kişilere yapılan satışta satış fiyatına nakliye dahil, ancak karşılaştırılacak olan ilişkisiz kişilere yapılan aynı satış işleminde satış fiyatına nakliye dahil değilse, bu durumda iki fiyat arasında nakliye bedeli kadar bir farklılık ortaya çıkacaktır. Bu farklılık nedeniyle nakliye bedeli kadar satış fiyatında düzeltme yapılması gerekmektedir. Söz konusu farklılıklar ölçülemiyorsa ve düzeltilmesi mümkün değilse karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılmamalıdır²⁶¹.

İlişkili kişilerle yapılan işlemlerde oluşan fiyat, ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerdeki fiyattan farklı ise bu durumda, ilişkili kişiler arasında yapılan işlem emsallere uygun olarak gerçekleşmemiş kabul edilecek ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemdeki fiyat esas alınacaktır.

Emsallere uygunluk ilkesinin en dolaysız ve güvenilir biçimde uygulandığı yöntem karşılaştırılabilir fiyat yöntemidir. Bu yöntem diğer yöntemlere tercih edilir ve uygulamada da en sık kullanılan yöntemdir. Örneğin²⁶²; Türkiye'de bulunan (K) şirketi, ilişkili olduğu (L) şirketine ve ilişkili olmayan (M) şirketine halı satmaktadır. Bu durumda aynı ürün hem ilişkili hem de ilişkisiz şirketlere satılması nedeniyle karşılaştırılabilir fiyat yöntemi uygulanarak emsallere uygun bedel tespit edilebilecektir. Emsallere uygun bedel tespitinde iç emsal kullanılacaktır. (K) şirketinin (M) şirketine halı satış fiyatı olan 130.-YTL, (L) şirketine yapılan halı satışında iç emsal olarak dikkate alınacak ve bu fiyat (L) şirketine yapılan halı satışında emsallere uygun fiyat olarak kabul edilecektir.

2. Maliyet Artı Yöntemi

Bu yöntemde emsallere uygun fiyat, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin, söz konusu mal veya hizmetin ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak brüt kâr oranı

²⁶¹ İÇTEN İNCE, a.g.m., s.25.

²⁶² Hakkı YILDIRIM, “Yeni Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Eylül, 2006, S:471, s.86.

kadar artırılması suretiyle hesaplanır. Böyle bir kâr marjı yoksa ya da karşılaştırma için işlem sayısı yetersizse, aynı koşullarda karşılaştırılabilir olmak şartıyla dış emsal de kullanılabilir²⁶³. Söz konusu brüt kâr oranı aşağıdaki formülle hesaplanması mümkündür²⁶⁴.

$$\text{Brüt Kâr Oranı} = (\text{Satışlar} - \text{Maliyet}) / \text{Maliyet}$$

Kurumların maliyetleri belirlenirken, mal veya hizmetin üretilmesi için yapılan doğrudan ve dolaylı harcamalar dikkate alınacak, faaliyet giderlerine yer verilmesinin zorunlu olduğu durumlarda, brüt kâr marjının hesabında bu giderler de dikkate alınacaktır. Maliyet unsurları içinde yer alan faaliyet giderleri, söz konusu işlemle ilgili olmak kaydıyla, en uygun kıstasa göre maliyetlerle ilişkilendirilecektir. Brüt kâr marjının hesaplanması sırasında maliyetler kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde aynı olmalıdır.

Maliyet artı yönteminin uygulanabilmesi için taraflarca üstlenilen risk ve gerçekleştirilen işlevlerle birlikte maliyetler arasındaki farklılıklar dikkate alınarak bu farklılıkların etkilerini ortadan kaldıracak düzeltmeler yapılmalıdır. Kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde uygulanan muhasebe yöntemleri arasında farklılıklar varsa yine uygun düzeltmeler yapılmalıdır.

Bu yöntemin özellikle hammadde ve yarı mamuller ile üretilen mallara ilişkin işlemlerde, fason imalatlarda ve hizmet tedarikinde uygulanması öngörülmektedir²⁶⁵.

Örneğin; Türkiye'de bulunan (T) şirketi, ilişkili olduğu (N) şirketine bilgisayar satmakta, (N) şirketi dışında başka hiçbir firmaya bilgisayar satışı yapmamaktadır. Bu durumda iç emsal bulunmadığından dış emsal kullanılacaktır. Benzer özelliklere sahip bilgisayarları (X) şirketi ilişkisiz olduğu (Y) şirketine ortalama % 20 kâr marjı ile satmaktadır. (T) şirketinin maliyeti bilgisayar başına 1.000.-YTL dir. Bu durumda maliyet bedeline % 20 kâr marjı eklenerek emsallere uygun fiyat tespit edilecektir. Bu fiyat ise $1.000 + (1.000 \times 0,20) = 1200.-YTL$ olacaktır. Örnekte (T) şirketi ile (X) şirketinin maliyet bazının aynı olduğu varsayılmıştır. İki şirketin maliyet bazı aynı değilse, örneğin (T) şirketinde genel yönetim giderlerinden maliyete pay verildiği

²⁶³ Mehmet Tahir UFUK, “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na Göre Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Ağustos, 2006, S:220, s.9.

²⁶⁴ 2007/12888 no’lu Bakanlar Kurulu Kararı

²⁶⁵ YILDIRIM, BALCI, KİRAZ, a.g.e., s.59.

halde, (X) şirketinde maliyete pay verilmiyorsa bu durumda maliyet farklılıkları ve brüt kâr oranlarının düzeltilmesi gerekecektir.

3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Bu yöntemde emsallere uygun fiyat, ilişkili kişilerden alınan mal veya hizmetlerin, aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, uygun bir brüt satış kârının düşülmesi suretiyle hesaplanır. Söz konusu hesaplama aşağıdaki formül kullanılarak yapılabilir²⁶⁶.

Emsallere Uygun Fiyat veya Bedel = (Yeniden Satış Fiyatı) / (1 + Brüt Satış Kâr Oranı)

Uygun 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. Farklılıklar varsa gerekli düzeltmeler yapılmalıdır. Bu yöntem karşılaştırılabilir fiyat yöntemine göre ürün farklılıklarında daha az düzeltme ihtiyacı gösterir. Zira küçük ürün farklılıklarının kâr marjı üzerindeki etkisi fiyata göre daha azdır.

Bu yöntemin uygulandığı olaylarda 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. Yeniden satıştan önce ürüne çok fazla değer katılması veya bir başka ürünle birleştirilmesi nedeniyle ürünün ilk özelliğini yitirmesi hallerinde emsallere uygun bedel bulmak zorlaşacağından, bu yöntemin kullanılması mümkün olmayacaktır²⁶⁷.

Farklı ürünlerin söz konusu olduğu işlemler için de kullanılabilir olan bu yöntem, özellikle pazarlama ve dağıtım faaliyetleri gibi ilişkili şirketin satın aldığı mal

²⁶⁶ 2007/12888 no'lu Bakanlar Kurulu Kararı

²⁶⁷ KAPUSUZOĞLU, a.g.e., s.173.

veya hizmeti ilişkisiz kişilere sattığı işlemlerde güvenilir sonuçlar vermektedir. Örneğin²⁶⁸: (B) şirketi, ilişkili olduğu (A) şirketinin yurt dışında ürettiği bilgisayarların Türkiye'de dağıtımını yapmakta ve (C) şirketine tanesini 1.000.-YTL ye satmaktadır. (A) şirketinin yurt dışında ürettiği farklı özellikteki bilgisayarların dağıtımını ise Türkiye'deki (D) şirketi yapmaktadır. (D) şirketinin sattığı bilgisayarlardan elde ettiği brüt satış kârı % 10'dur. Bilgisayarlar arasında fiyat ve kalite farkı olmasına rağmen kârlılık oranlarının aynı olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda (B) şirketinin (A) şirketinden yaptığı alımlarda yeniden satış fiyatı yöntemi kullanılarak emsallere uygun satış fiyatına ulaşılabilir. Brüt satış kârı % 10 olduğuna göre (B) şirketinin (A) şirketinden yaptığı alımlarda emsallere uygun birim fiyat $1.000/(1+0,10=)$ 909.-YTL olacaktır.

4. Kâr Bölüşüm Yöntemi

Bu yöntemde, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararı, üstlendikleri işlevler ve yükledikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülür. Önce ortaya çıkan paylaşılacak kâr tespit edilir. Daha sonra bu kâr ilişkili şirketler arasında paylaşılır. Bu yöntemde kontrol altındaki bir işlemde oluşan şartların kâr üzerindeki etkisini ortadan kaldırmak amaçlanır²⁶⁹.

Kâr bölüşüm yöntemine başvurulması durumunda şu faktörler dikkate alınmalıdır: Bir ürünün edinimi, üretimi veya salımı 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, işlemin her aşamasında gerçekleştirilen işlevlerin göreceli önemi, ölçülebilir nitelikteki diğer faktörler.

Bu yöntem, geleneksel işlem yöntemlerinin kullanılmadığı, özellikle karşılaştırılabilir işlemlerin olmadığı ve ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin birbirinin ayrılmaz bir parçası olduğu durumlarda kullanılmalıdır. Kâr bölüşüm yöntemi

²⁶⁸ YILDIRIM, BALCI, KİRAZ, a.g.e., s.61.

²⁶⁹ YILDIRIM, BALCI, KİRAZ, a.g.e., s.62.

uygulanırken, kontrol altındaki işlemlerden elde edilen toplam kâr iki aşamada paylaşılır²⁷⁰:

— İlk aşamada, ilişkisiz şirketlerin benzer türdeki kontrol dışı işlemlerden elde ettikleri kâr marjı dikkate alınarak, her ilişkili şirketin toplam kâr içerisinde alacağı kâr miktarı belirlenir.

— İkinci aşamada, dağıtımdan sonra geriye kalan bakiye kâr, üstlendikleri işlevler ve yükledikleri riskler nispetinde ilişkili şirketler arasında tekrar dağıtılır. Böylece, gerekli düzeltmeler yapılarak ilişkili kişilerin kontrol altındaki işlemlerde uygulayacağı emsallere uygun fiyat tespit edilir.

Bu yöntemde, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması sırasında, her durumun kendi koşullarının göz önünde bulundurulması büyük bir önem taşımaktadır. Özellikle, kârın bölüşüm sürecinde bakiye kârın taraflar arasında bölüşümünün mümkün olduğu ölçüde kesin rakamları içermesi gerekmektedir. Örneğin, araştırma ve geliştirme harcamalarına yer verildiği durumlarda, Ar-Ge harcamaları arasındaki farklılıkların dikkate alınması gerekebilir.

Örneğin²⁷¹; Güney Kore'de yerleşik ilişkili (A) Kurumu tarafından dizayn edilmekte ve üretilmekte olan bilgisayar parçası, ürünün kalan kısmını dizayn ederek üreten ve Türkiye'de tanı mükellef olan (B) Kurumuna transfer edilmekte ve yine Türkiye'deki ilişkili (C) Kurumu tarafından dağıtılmaktadır. Dağıtım şirketinin üstlendiği işlemlere ilişkin bilgiler yeniden satış fiyatı yöntemi ile tespit edilecektir.

Karşılaştırmaya uygun yeterli veriye ulaşılabılırsa (A) Kurumundan (B) Kurumuna transfer edilen parçaların fiyatını bulmak için en güvenilir yöntem karşılaştırılabilir fiyat yöntemi olacaktır. Ancak örneğimizde, söz konusu ürün için emsal olabilecek bir fiyat bulunamadığından karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ve diğer geleneksel işlem yöntemlerini kullanmak mümkün değildir.

Buna karşın, (A) Kurumundan (B) Kurumuna transfer edilen parçaların sadece (A) Kurumu tarafından sahip olunan yenilikçi teknoloji ile üretilmesinden dolayı (A) Kurumu ile (B) Kurumu arasında gerçekleştirilen işlemlerde kullanılması gereken yöntem işlemsel kâr yöntemlerinden biri olan kâr bölüşüm yöntemidir.

²⁷⁰ Ramazan BİÇER, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Diğer Yöntemlerin Kullanımı”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Ocak, 2007, S:225, s.188.

²⁷¹ 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ.

i. Aşama: (A) ve (B) Kurumlarının kâr veya zararı

(YTL)		(A) Kurumu		(B) Kurumu
Satışlar		50		100
Alışlar (-)		10		50
Üretim Maliyetleri (-)		15		20
Brüt Kâr		25		30
Ar-Ge Harcamaları	15		10	
Genel Yönetim Giderleri	10		10	
Faaliyet Giderleri(-)		25		20
Kâr		0		10

ii. Aşama: (A) ve (B) Kurumlarının üretimden gelen olağan kârının tespiti ve bakiye kârın bölüştürülmesi

Her iki vergilendirme alanında da yenilikçi gayri maddi varlığa sahip olmayan karşılaştırmaya uygun üreticilerin üretim maliyetleri üzerinden % 10'luk bir kâr elde ettikleri tespit edilmiştir. (A) Kurumunun üretim maliyeti 15 YTL ve böylece maliyete dayalı kârı da 1,5 YTL olacaktır. (B)'nin üretim maliyeti 20 YTL ve maliyete dayalı üretim kârı 2 YTL olacaktır. Bakiye kâr ise 6,5 YTL olarak bulunacaktır. Bu da birleşik kâr olan 10 YTL'den birleşik imalat kârı olan 3,5 YTL'nin çıkarılması ile hesaplanacaktır.

İlk dağıtılan kâr, (A)'ya 1,5 YTL ve (B)'ye 2 YTL (A) ve (B) kurumlarının üretime dayalı işlevlerinin karşılığıdır. Ancak bu kâr, teknolojik açıdan gelişmiş bir ürün için şirketlerin gerçekleştirdiği kendi Ar-Ge harcamalarının değerini göstermemektedir. Ar-Ge harcamalarının yarattığı katma değer yüksek olması nedeniyle, bakiye kârın (A) ve (B) kurumlarının toplam Ar-Ge maliyeti içindeki paylarına göre aralarında dağıtılması gerekmektedir. Çünkü örneğimizde, şirketlerin Ar-Ge faaliyeti için yapmış oldukları kendi harcamalarının, ürünün teknolojik yenilikçiliğine ilişkin değerine katkısı bulunmaktadır.

(A) kurumunun Ar-Ge harcaması 15 YTL ve (B) kurumunun Ar-Ge harcaması ise 10 YTL olduğuna göre, toplam Ar-Ge harcamaları 25 YTL olacaktır. Bakiye kâr olan 6,5 YTL aşağıda hesaplandığı şekilde dağıtılacaktır.

(YTL)		(A) Kurumu		(B) Kurumu
Satışlar		55,4		100
Alışlar (-)		10		55,4
Üretim Maliyetleri (-)		15		20
Brüt Kâr		30,4		24,6
Ar-Gc Harcamaları	15		0	
Genel Yönetim Giderleri	10		0	
Faaliyet Giderleri (-)		25		20
Kâr		5,4		4,6

Kâr bölüşüm yöntemine göre, (A) kurumunun satışları için uygulayacağı emsallere uygun fiyat yukarıda da görüldüğü üzere birim basma 55,40 YTL olarak gerçekleşecektir.

5. İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi

Bu yöntem, mükellefin kontrol altındaki bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanır. Yapılan analizde ilişkili kurumun tek bir kontrol altındaki işlemine ait kâr dikkate alınır. Bu yöntem, böylece brüt kâr marjını karşılaştıran “maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yöntemi”nden farklılaşmış olur²⁷².

Yöntemin uygulanmasında ilişkili kurumların 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.

Örneğin²⁷³: Türkiye’de faaliyette bulunan tam mükellef (A) Kurumu, Hollanda’da bulunan ilişkili (B) şirketine televizyon satmakta olup, bu işleme ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

(A) Kurumu ile ilişkili (B) şirketi arasındaki emsallere uygun fiyatın belirlenebilmesinde geleneksel işlem yöntemlerinin uygulanması için gerekli veriler bulunmadığından, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi kullanılmıştır.

²⁷² BİÇER (2007a), a.g.m., s.192.

²⁷³ 1 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ

Televizyonun satış fiyatı 600 YTL'dir ve ilgili yılda (B) şirketine 1000 adet televizyon satılmıştır.

Satışlar (YTL)	600.000
Satılan Malın Maliyeti (-)	550.000
Faaliyet Giderleri (-)	20.000
Faaliyet Kârı	30.000

Söz konusu faaliyet için şirketin kullandığı varlıklar (dönen ve duran varlıklar) toplamı 1.000.000 YTL'dir. Bu durumda varlıkların getiri oranı $30.000/1.000.000 = \% 3$ olmaktadır. Hollanda'da bulunan ilişkili (B) şirketi aldığı televizyonları % 25 brüt kâr marjı ile 750 YTL'ye satmaktadır.

Satışlar (YTL)	750.000
Satılan Malın Maliyeti (-)	600.000
Satış Giderleri (-)	50.000
Faaliyet Kârı	100.000

(B) şirketinin bu faaliyeti ile ilgili olarak kullandığı varlık toplamı 800.000 YTL'dir. Varlıkların getirişi $100.000/800.000 = \% 12,5$ olmaktadır.

Yapılan işlev analizi sonucu, karşılaştırılabilir şirket olarak belirlenen Türkiye'deki tam mükellef (C), (D) ve (E) Kurumlarının beyaz eşya ticareti yaptığı ve varlıkların getiri oranının ortalama % 7,5 olduğu tespit edilmiştir.

Ortalama getiri oranına ulaşabilmek amacıyla, ana firma olan Türkiye'deki (A) Kurumunun ilişkili (B) şirketine televizyon satış fiyatının yeniden belirlenmesi gerekmektedir. Bu suretle varlıkların getiri oranı emsallere uygun olacaktır.

6. Mükellefin Belirleyeceği Yöntem

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde, emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükelleflerin,

işlemlerin yapısına uygun olarak kendi belirleyecekleri diğer yöntemleri kullanabilecekleri belirtilmiştir. Ancak bu yöntemin de emsallere uygunluk ilkesine göre saptanması gerekmektedir. Yöntem belirlenmesinde temel kriter işlemin mahiyetine en uygun yöntemin belirlenmesidir²⁷⁴.

IV. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMASI

Yeni düzenlemelerde kurumların ilişkili taraflarla yaptığı işlemlere ilişkin olarak belirleyeceği yöntem konusunda Maliye Bakanlığı'na başvurarak anlaşma yapma olanağı getirilmiştir.

Peşin fiyatlandırma anlaşması dayanağını 5520 sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin 5. fıkrasında yer alan, “ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşılarak belirlenebilir” hükmünden almaktadır. Madde hükmünden anlaşılacağı üzere, peşin fiyatlandırma anlaşması bir zorunluluk değil, mükellefe seçimsel bir hak olarak sunulmaktadır²⁷⁵.

Mükellefler ilişkili kişilerle yapmış oldukları istemlerde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıttığı iddiası ile tarhiyata ve cezayla karşılaşmamak için, işlemin koşullarını ve özelliklerini en iyi yansıtan yöntemi kullanarak mal veya hizmet alım ya da satımında emsallere uygunluk ilkesiyle tutarlı fiyat veya bedel uyguladıklarını göstermek zorundadırlar.

5520 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 7 fıkrası ile transfer fiyatlandırması ile ilgili usuller hususunda belirleme yapmak üzere Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir. Bu yetki kullanılarak çıkarılan 27.11.2007 tarih ve 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 3/c. maddesinde peşin fiyatlandırma anlaşması; “*İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı Gelir idaresi Başkanlığı (Bundan böyle ‘idare’ olarak ifade edilecektir) ile anlaşılarak belirlenebilecek olup, bu anlaşma peşin fiyatlandırma anlaşması olarak adlandırılır. Peşin fiyatlandırma anlaşması, ilişkili kişilerle yapılan işlemlere ilişkin transfer fiyatlandırmasının tespit*

²⁷⁴ YILDIRIM, BALCI, KİRAZ, a.g.e., s.67.

²⁷⁵ Bknz.; Ramazan BİÇER (b), “Transfer Fiyatlaması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Uygulamasında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Mart, 2007, S:227, s.171.

edilmesinde belli bir süre için uygulanacak yöntemin mükellef ile idare tarafından anlaşılabilir belirlenmesini ifade eder. Bu şekilde mükellef ile idare arasında belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır” şeklinde tanımlanmıştır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasının 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun genel gerekçeleri arasında yer alan, mevzuatın gelecek planlaması yapabilmeye izin vermesi, istikrarlı ve öngörülebilir aynı zamanda ekonominin önünü tıkamayacak yapı ve düzeyde olmasını sağlamaya yönelik bir mekanizma olarak değerlendirilmesi mümkündür.

27.11.2007 tarih ve 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 14. maddesinde, Peşin fiyatlandırma anlaşmasının temel amacının mükelleflerin ilişkili kişilerle yapacakları mal veya hizmet alım ya da satımında uygulayacakları transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak karşılaşılabilecekleri olası vergi ihtilaflarının önüne geçmek olduğu belirtilmektedir²⁷⁶.

Peşin fiyatlandırma anlaşması gerçekleştiğinde, mükelleflerin ilişkili kişilere karşı uygulayacakları transfer fiyatı anlaşma müddetince idare açısından en uygun emsal fiyatı kabul edilecektir. Bu suretle hem mükellefler açısından, anlaşma süresince emsallere uygun fiyat uygulamadığı gerekçesiyle herhangi bir vergi tarhiyatıyla karşı karşıya kalınmayacak hem de idare açısından eleştiri sürecinden başlayarak yargı sürecine kadar taşınabilecek bir işlemin getirdiği zaman ve iş yükünden tasarruf sağlanacaktır²⁷⁷.

27.11.2007 tarih ve 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 15. maddesinde, Peşin fiyatlandırma anlaşmasının kapsamına kurumlar vergisi mükelleflerinin girdiği belirtilmektedir. Dolayısıyla Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) ile peşin fiyatlandırma anlaşması yapma hakkı kurumlar vergisi mükellefleri ile sınırlandırılmıştır. Gelir vergisi mükellefi olan gerçek kişiler ile şahıs şirketlerinin peşin fiyatlandırma anlaşması yapma konusunda Maliye Bakanlığı'na (Gelir İdaresi Başkanlığı) başvuru ve anlaşma yapma hakkı bulunmamaktadır.

²⁷⁶ BİÇER (2007b), a.g.m., s.172.

²⁷⁷ YILDIRIM, BALCI, KİRAZ, a.g.e., s.69.

Bakanlar Kurulu Kararı'nda kapsamı belirleme konusunda getirilen bir diğer sınırlama da işlemin kimlerle yapıldığına ilişkindir. Söz konusu Bakanlar Kurulu Kararına göre, mükellefler ancak yurtdışı işlemleri için peşin fiyatlandırma anlaşması yapmak üzere İdareye başvurabileceklerdir. Mükelleflerin yurtiçi işlemleri için peşin fiyatlandırma anlaşması yapmak üzere başvuru hakkı bulunmamaktadır²⁷⁸. Ayrıca, ilgili Bakanlar Kurulu Kararı'nda, peşin fiyatlandırma anlaşması konusunda kurumlar vergisi mükellefleri ayrıma tabi tutularak bir geçiş dönemi öngörülmüştür.

01/01/2008 tarihinden itibaren Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin, 01/01/2009 tarihinden itibaren ise tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemlerine ilişkin olarak belirlenecek yöntem konusunda idareye başvurmaları mümkün olup söz konusu Bakanlar Kurulu Kararı'nda değişiklik yapan 31/03/2008 tarih ve 2008/13490 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile peşin fiyatlandırma anlaşmasının kapsamı genişletilmiştir.

Yapılan değişiklikle, serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişiler kapsamındaki işlemleri peşin fiyatlandırma kapsamına alınmıştır. Önceki düzenlemede kurumlar vergisi mükelleflerinin sadece yurt dışı işlemleri anlaşma kapsamında iken serbest bölgelerle gerçekleştirilen işlemler yurt içi-dışı bir ayırım olmaksızın anlaşma kapsamına alınmıştır. Böylelikle, idarenin, serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerle ilişkili kişi kapsamındaki yapılan işlemlere ayrı bir önem verdiği anlaşılmaktadır²⁷⁹.

Peşin Fiyatlandırma anlaşması konusunda mükellefler Büyük Mükellefler Vergi Dairesine bağlı olanlar ve diğer kurumlar vergisi mükellefleri olarak ayrıma tabi tutulmuştur.

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin kanuni düzenlemeler 01.01.2007 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş bulunmakla birlikte, Bakanlar Kurulu Kararı'na göre;

— Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı kurumlar vergisi mükellefleri 01.01.2008 tarihinden,

01.01.2009 tarihinden itibaren ise

²⁷⁸ Gündoğan DURAK, “Transfer Fiyatlandırmasında Yöntem Riskinden Kaçınma: Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları”, **Yaklaşım**, Ekim, 2007, yıl:15, S:178, s.117.

²⁷⁹ YAZAR, a.g.m., s.42.

—Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri,

— Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemleri,

— Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde faaliyette bulunmayan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemleri ile ilgili olarak yurtdışı işlemlere ilişkin olarak belirlenecek yöntem konusunda idare'ye başvurmaları mümkün bulunmaktadır.

A. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının İşleyişi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin 5. fıkrasının son cümlesinde peşin fiyatlandırma anlaşmasının süresi; *“Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır”* şeklindedir. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, peşin fiyatlandırma anlaşmasının süresi en fazla üç yıl olarak belirlenmiştir. Üç yıldan fazla geçerli olacak, peşin fiyatlandırma anlaşması yapmak için İdareye başvurulması mümkün bulunmamaktadır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarında anlaşmanın hüküm ifade edeceği tarih önem arz etmektedir. Bu konuda “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında 1 Seri Numaralı Genel Tebliğ”de peşin fiyatlandırma anlaşmasının imzalandığı tarihten itibaren hüküm ifade edeceği belirtilmiştir. Örneğin, mükellef tarafından 17/03/2008 tarihinde yapılan başvuru sonucunda devam eden süreç 22/06/2009 tarihinde İdare ile mükellef arasında imzalanan anlaşma ile sonuçlanmıştır. Bu durumda, peşin fiyatlandırma anlaşmasının hükümleri anlaşmanın imzalandığı 22/06/2009 tarihinden itibaren geçerli olacaktır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin peşin fiyatlandırma anlaşmasının yenilenmesini isteme hakları da bulunmaktadır. Bu takdirde mükelleflerin anlaşma şartlarını koruduğunu belirten belgelerle birlikte anlaşma süresinin dolmasından en az dokuz ay önce idareye başvurmaları gerekmektedir.

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının iptal edilmesi halinde, iptalin hüküm ifade edeceği tarih konusunda gerek Bakanlar Kurulu Kararında gerekse 1 seri numaralı Genel Tebliğ düzenlemesinde üç farklı durum söz konusudur²⁸⁰:

— **Bunlardan birincisi;** peşin fiyatlandırma anlaşmalarında anlaşma koşullarının revize edilmesi konusunda mükellef ve idarenin anlaşamaması durumunda anlaşmanın hem mükellef hem de idare tarafından iptal edilebileceği durumdur. Bu durumdan kaynaklanan anlaşma iptallerinde; anlaşmanın hükümleri iptal kararının verildiği tarihten itibaren geçerliliğini yitirecektir.

— **İkinci durum ise;** mükellefin peşin fiyatlandırma anlaşmasında belirtilen koşullara uymaması veya mükellef tarafından gerek başvuru esnasında gerekse sonraki aşamalarda (yıllık rapor da dahil) ibraz edilen bilgi ve belgelerin eksik, yanlış veya yanıltıcı olduğunun İdare tarafından tespit edilerek anlaşmanın tek taraflı olarak iptal edilmesidir. Bu durumda da iptal edilen anlaşmanın hükümleri, iptal kararının verildiği tarihten itibaren değil anlaşmanın imzalandığı tarihten itibaren geçerliliğini yitirecektir.

— **Üçüncü durum ise;** peşin fiyatlandırma anlaşması yapan mükelleflerin her yıl kurumlar vergisi beyannamesi verilme süresi içinde İdareye göndermekle yükümlü olduğu “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Rapor”u zamanında ibraz etmemesi halidir. Bu durumda idare anlaşmayı söz konusu yıllık raporun ilgili bulunduğu dönemin başından itibaren iptal etme hakkına sahip bulunmaktadır. Tarihler farazi verilmek kaydıyla konunun ortaya konulması bakımından örneğin; 2009-2011 yıllarını kapsayan 3 yıllık peşin fiyatlandırma anlaşması yapmış olan mükellefin 2009 ve 2010 dönemleri Yıllık Raporlarını süresinde verip ancak 2011 yılına ilişkin yıllık raporu kurumlar vergisi beyannamesi verilme süresi içinde İdareye göndermemesi durumunda, İdare sadece 2011 yılı dönemi başından itibaren anlaşmayı iptal etme hakkına sahip olup bu durum anlaşmanın kapsadığı 2009 ve 2010 yıllarına etki etmeyecektir.

²⁸⁰ Bknz.; YILDIRIM, BALCI, KIRAZ, a.g.e., s.71.

Peşin fiyatlandırma anlaşması, seçimlik bir hak niteliğinde olduğundan anlaşma yapılmasına ilişkin süreç kurumlar vergisi mükelleflerinin bu konuda yazılı olarak idareye başvurmaları ile başlar. Yazılı başvuruya, peşin fiyatlandırma anlaşması için belirlenen bilgi ve belgeler eklenir. İdare tarafından, yazılı başvuru ile eki bilgi ve belgeler bir ön değerlendirmeye tabi tutulur. İdare ön değerlendirme aşamasında gerekli görürse ilave bilgi ve belgeler isteyebileceği gibi mükellefle de görüşebilir. Ön değerlendirme aşamasında idarenin mükellefle görüşmesi kesin olarak peşin fiyatlandırma anlaşması yapılacağı anlamına gelmemektedir. Daha sonra idare tarafından, karşılaştırılabilir işlemler, kullanılan varlıklar, diğer düzeltimler, uygulanabilir yöntemler, anlaşma şartları ve diğer temel hususlar konusunda değerlendirme yapılır. Bu aşamaya genel olarak analiz denilmektedir. İdare tarafından yapılan analiz sonucunda, mükellefin başvurusu aynen kabul edilebileceği gibi, gerekli değişiklikler yapıldıktan sonra da kabul edilebilir ya da reddedilebilir. Yani her anlaşma talebinin idare tarafından kabul edileceği anlaşılmamalıdır. Eğer İdarece mükellefin yaptığı başvuru kabul edilirse, mükellef ile idare arasında peşin fiyatlandırma anlaşması imzalanır. Bu anlaşma imza tarihinden itibaren geçerli olacaktır²⁸¹.

İdarenin, peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin sürecin her aşamasında, mükellef ile karşılıklı bilgi ve görüş alışverişinde bulunabilmesi mümkündür.

İdare, mükellefin anlaşmada belirtilen koşullara uygunluk gösterip göstermediğini ve/veya bu koşulların geçerliliğini sürdürüp sürdürmediğini anlaşmada belirlenen süre boyunca mükellefin sunacağı yıllık rapor üzerinden takip edecektir. Söz konusu raporun adı "*Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Rapor*" olup, mükellef kurum tarafından anlaşma süresi boyunca her yıl kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içerisinde bir yazı ekinde İdareye (Gelir İdaresi Başkanlığı'na) gönderilmesi zorunlu bulunmaktadır. Aksi halde, peşin fiyatlandırma anlaşması söz konusu raporun ilgili bulunduğu dönem başından itibaren iptal edilebilir. Bu noktada öncelik idarenin elinde olmaktadır. Mükellef tarafından düzenlenecek olan yıllık raporun içereceği hususlar da I seri numaralı Genel Tebliğ'de açıklanmıştır.

²⁸¹ DURAK, a.g.m., s.117-118.

B. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Dikkat Edilmesi Gereken Konular

Peşin fiyatlandırma anlaşması konusunda yanılığlara neden olabilecek iki konu vardır. Bunlardan birincisi anlaşma yapan mükelleflerin vergi incelemesine tabi olmayacaklarını ve yapılan bir peşin fiyatlandırma anlaşmasını diğer mükelleflerin emsal olarak alabileceklerini düşünmeleridir²⁸². Ancak, transfer fiyatlandırmasına ilişkin 1 seri numaralı Genel Tebliğ'de yapılan açıklamalar bu düşüncelere olanak vermemektedir. Söz konusu Genel Tebliğ'de belirtildiği üzere:

— Yapılan peşin fiyatlandırma anlaşması ilgili mükellefe özgüdür ve sadece bu mükellefi ilgilendirmektedir. Yani, yapılan anlaşmaların başka mükellefler tarafından emsal olarak kullanılması veya yapılan işlemlere ilişkin bir kanıt olarak sunulması mümkün değildir.

— İdare ile yapılan peşin fiyatlandırma anlaşması mükelleflerin vergi incelemesine tabi tutulmasını engellemektedir. Yani peşin fiyatlandırma anlaşması mükelleflere vergi incelemesinden bağımsızlık kazandırmamaktadır. İdare ile mükellef arasında yapılacak anlaşmanın konusu bilindiği üzere ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde en uygun emsal fiyatın tespitinde kullanılacak yöntemdir. Bununla birlikte mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlere uygulanacak en uygun fiyatı tespit etmek için anlaşma ile belirlenen yöntemin uygulanması her zaman inceleme konusu yapılabilecektir, örneğin mükellef ile İdare arasında imzalanan peşin fiyatlandırma anlaşması ile mükellefin ilişkili kişiler ile gerçekleştireceği işlemlerde “Maliyet Artı Yöntemi”ni kullanması uygun bulunmuştur. Anlaşmada belirlenen yöntem, eleştiri konusu yapılamayacak ama bu yöntemin uygulanması yani doğru uygulanıp uygulanmadığı, yöntem uygulanırken anlaşma koşullarına uyulup uyulmadığı inceleme konusu yapılabilecektir. Özetle neden bu yöntemin uygulandığı eleştiri konusu yapılamayacak ancak belirlenen yöntemin doğru uygulanıp uygulanmadığı ve anlaşma koşullarının varlığı her zaman incelenebilecektir.

²⁸² YILDIRIM, BALCI, KİRAZ, a.g.e., s.76.

C. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Diğer Hükümler

İdare ile mükellef tarafından en uygun emsal fiyatın belirlenmesinde kullanılacak yöntem konusunda yapılan anlaşmanın, süre sona erdikten sonra yenilenebileceği gibi süresi içinde de değişen koşullara göre revize edilmesi veya hem mükellef hem de idare tarafından iptal edilmesi mümkündür.

Mükellefin mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının yenilenmesi için idareye başvurarak talepte bulunması mümkündür. Bu durumda mükellefin anlaşma süresinin bitiminden en az dokuz ay önce idareye başvurması gerekmektedir. Mükellefin başvurusunda, mevcut anlaşmada belirtilen koşullar ile varsayımlarda herhangi bir değişiklik meydana gelip gelmediğini, anlaşmanın yenilenmesi sonucunda anlaşmada herhangi bir değişiklik yapılması gerekip gerekmediğini ve tespit edilen yöntemin anlaşmada kavranan işlemlerin mahiyetine en uygun olarak emsallere uygunluk ilkesini karşıladığını gösterecek gerekli bilgi ve belgelerin yer alması gerekmektedir²⁸³.

İdare mükellefin anlaşmanın yenilenmesi başvurusu üzerine, sunulan bilgi ve belgelerle birlikte başvuruyu inceleyerek mevcut anlaşmada belirtilen koşullar ile varsayımların devam ettiğine ve belirlenen yöntemin emsallere uygunluk ilkesini karşıladığına karar verirse, mevcut anlaşmanın aynı koşulları, varsayımları ve yöntemi kapsayacak şekilde bir dönem daha devam ettirilmesini kabul edebilir. Bununla birlikte, idare, anlaşmada kavranan işlemlerin mahiyetinin, belirtilen koşulların ve varsayımların değiştiğine ya da farklı bir yöntem belirlenmesi gerektiğine karar verirse mevcut anlaşmanın yenilenmesi söz konusu olamayacağından mükellefin yeni bir peşin fiyatlandırma anlaşması başvurusunda bulunması gerekir.

İdare ile mükellef arasında imzalanmış peşin fiyatlandırma anlaşmasının revize edilmesi için şu şartlar aranmaktadır²⁸⁴:

- Anlaşmada yer alan kritik bir varsayımın gerçekleşmemesi,
- Anlaşma koşullarında esasa ilişkin bir değişikliğin gerçekleşmesi veya anlaşmada belirlenen koşulların geçerliliğini sürdürmemesi,

²⁸³ DURAK, a.g.m., s.118.

²⁸⁴ 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ

— Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da dahil, yasal düzenlemelerde anlaşmayı etkileyecek değişikliklerin gerçekleşmesi,

— İki veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarında, diğer ülke idaresinin/idarelerinin anlaşmayı revize etmesi, yürürlükten kaldırması veya iptal etmiş olması.

Yukarıda belirtilen sebeplerden her hangi birinin gerçekleşmesi halinde mükellef, idare ile imzaladığı peşin fiyatlandırma anlaşmasının revize edilmesi amacıyla idareye başvurabilir. Söz konusu başvuruda mükellef, anlaşmanın revize edilmesi talebinin nedenlerini de içerecek şekilde gerekli bilgi ve belgeleri idareye vermek zorundadır. Anlaşmanın revize edilmesi konusunun idare tarafından kabul edildiği durumda, anlaşmanın revize edildiği tarihten mevcut anlaşmanın süresinin bitimine kadar yeniden belirlenen anlaşma koşulları geçerlidir. İdarenin anlaşmanın revize edilmesini kabul etmediği durumda anlaşma aynen geçerli olacaktır. Ancak mükellefin yukarıda ver alan nedenleri ileri sürerek anlaşmanın iptalini istemesi durumunda, idare anlaşmayı iptal edebilir.

Mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının revize edilmesine ilişkin nedenler idare tarafından da belirlenebilir. Anlaşmanın revize edilmesi konusunda taraflar anlaşmaya varırsa, anlaşmanın revize edildiği tarihten mevcut anlaşmanın süresinin bitimine kadar yeniden belirlenen anlaşma koşulları geçerli olur. Mükellefin anlaşmanın revize edilmesini kabul etmediği durumda idare anlaşmayı tek taraflı olarak iptal edebilir. Anlaşmanın iptal edildiği durumlarda iptal kararının verildiği tarihten itibaren anlaşma hükümleri geçerliliğini kaybedecektir.

Belirli koşulların gerçekleşmesi durumunda idarenin tek taraflı olarak mükellefle yapılan peşin fiyatlandırma anlaşmasını iptal etme ve mükellefi incelemeye sevk etme hakkı bulunmaktadır. Söz konusu koşullar “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” hakkında çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararı ile 1 seri numaralı Genel Tebliğ’de belirlendiği haliyle aşağıda yer almaktadır. İdare tarafından anlaşmanın iptalini gerektiren durumlar:

— Mükellefin peşin fiyatlandırma anlaşmasında belirtilen koşullara uymaması,

— Mükellef tarafından gerek başvuru aşamasında gerekse sonraki aşamalarda (yıllık rapor da dahil) verilen bilgi ve belgelerin eksik, yanlış veya yanıltıcı olduğunun belirlenmesidir.

Yukarıda belirtilen durumların gerçekleşmesi ile idare mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasını tek taraflı olarak anlaşmanın imzalandığı tarihten itibaren iptal edebilir ve anlaşmayı hiç yapılmamış kabul ederek mükellefi vergi incelemesine sevk edebilir.

Diğer taraftan, anlaşma süresince her yıl kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde İdare'ye gönderilmesi gereken yıllık raporun zamanında ibraz edilmemesi de mevcut anlaşmanın söz konusu raporun ilgili bulunduğu hesap döneminin başından itibaren iptal edilmesi sonucunu doğurabilir²⁸⁵.

V. TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN BELGELENDİRME

Transfer fiyatlandırması uygulamasında belgelendirmenin amacı, transfer fiyatlandırmasına ilişkin sürecin anlaşılması ve hesaplamaların ayrıntılarının gösterilmesidir. Mükelleflerde bu amacı gerçekleştirmek üzere emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda işlem yapıldığını gösteren bilgi ve belgeleri hazırlayacak veya temin edeceklerdir. Ayrıca, bu bilgi ve belgelerin idare ya da vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca istendiğinde göstermek üzere hazır tutulması da mükellefin bir zorunluluğudur.

Transfer fiyatlandırması uygulamasında belgelendirme konusunda mükellefler, peşin fiyatlandırma anlaşması yapan mükelleflerle diğer mükellefler olarak ayrılmıştır. Genel olarak mükelleflerin belgelendirme konusundaki yükümlülükleri aynı olmakla birlikte bazı konularda farklılıklar vardır.

A. Yıllık Olarak Düzenlenecek Form ve Raporlar

Transfer fiyatlandırması düzenlemesinde yıllık olarak ilişkili kişilerle işlem yapan kurumlar vergisi mükelleflerinin “Form” doldurma ve “Yıllık Rapor” düzenleme yükümlülüğü getirilmiştir. Gelir vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle işlem

²⁸⁵ DURAK, a.g.m., s.118.

yapmaları halinde form doldurma ve yıllık rapor düzenleme yükümlülükleri bulunmamaktadır.

Öncelikle ilişkili kişilerle işlem yapan tüm kurumlar vergisi mükellefleri, bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satımı işlemleri ile ilgili olarak “Transfer Fiyatlandırması Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Formu (EK-1)” doldurarak, kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bağlı buldukları vergi dairesine vermekle yükümlü tutulmuşlardır.

Transfer fiyatlandırması hakkında çıkarılan 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda söz konusu düzenlenecek bu formdan bahsedilmemektedir. Ancak 1 seri numaralı Genel Tebliğ'de bu formun doldurularak vergi dairesine verilmesinin zorunlu olduğu belirtilmektedir. Yıllık rapor hazırlanması konusunda da kurumlar vergisi mükellefleri arasında ayırım yapılmıştır.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemlerine ilişkin,

Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin de bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları sadece yurt dışı işlemlerine ilişkin olarak;

“Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu”nu (EK-2) kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlamaları gerekmektedir.

Burada dikkat edilmesi gereken, mükelleflerin yükümlülüğünün kurumlar vergisi beyanname verilme süresinin sonuna kadar “Yıllık Rapor”un hazırlanması olduğu, gönderme konusunda yükümlü tutulmadıklarıdır. Bu süreden sonra idare veya vergi incelemesine yetkililer tarafından “Yıllık Rapor”un istenmesi halinde mükellefler söz konusu raporu göstermek zorundadırlar.

İlişkili kişilerle yapılan işlemler dolayısıyla “Yıllık Rapor”un hazırlanması gerektiği hem Bakanlar Kurulu Kararı'nda ve hem de 1 seri numaralı Genel Tebliğ'de yer almaktadır.

İdare ile peşin fiyatlandırma anlaşması yapmış olan kurumlar vergisi mükellefleri ise; anlaşma süresince, anlaşma kapsamındaki işlemleri için her yıl “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Rapor”u (EK-3) hazırlayacak ve kurumlar vergisi beyannamesi verilme süresi içinde İdareye göndereceklerdir. Peşin

fiyatlandırma anlaşması imzalayan mükelleflerin Ek-2 de belirtilen “Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu” hazırlamalarına gerek bulunmamaktadır. Ancak anlaşma süresi boyunca her yıl hazırlanacak olan “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Rapor” içerisinde (Ek 2)'de yer alan unsurlara da yer verilmesi gerekmektedir. Peşin Fiyatlandırma Anlaşması yapan ancak anlaşma kapsamında bulunmayan ve ilişkili kişiler ile yapılan işlemleri için Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu (Ek-2) düzenleme zorunlulukları vardır.

Bakanlar Kurulu Kararında değişiklik yapılmasına ilişkin 2008/13490 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na göre; Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunun kapsamı ve süresi aşağıda açıklanmıştır²⁸⁶:

2007 hesap dönemi için;

— Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ve yurt dışı işlemlerine,

— Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptığı yurt dışı işlemlerine ilişkin olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlama zorunluluğu bulunmaktadır. Söz konusu Raporun en geç 30 Haziran 2008 tarihi itibarıyla hazırlanması gerekmektedir.

Öte yandan 2008/13490 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ve 2 seri numaralı Tebliğde yapılan düzenleme ve açıklamalara göre;

2008 hesap dönemi için;

— Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ve yurt dışı işlemlerine,

— Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptığı yurt dışı işlemlerine,

— Gerek Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin gerekse diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerine (bu bölgelerde bulunan şubeleri dahil) ve yurt dışı şubeleri ile yaptıkları işlemlerine,

²⁸⁶ YAZAR, a.g.m., s.43-44.

— Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemlerine ilişkin olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamaları gerekecektir. Ancak söz konusu Raporun kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde hazırlanacağı tabiidir.

Yukarıda da belirtildiği gibi Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporuna ilişkin süre uzatımı sadece 2007 hesap dönemi içinde yapılan transfer fiyatlandırması kapsamındaki işlemlere yöneliktir.

Dolayısıyla,

— Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri,

— Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemleri,

— Gelir vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemlerine ilişkin olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamalarına gerek bulunmamaktadır. Rapor hazırlama zorunluluğu bulunmayan mükelleflerin 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ'de belirtilen bilgi ve belgeleri istenmesi durumunda idareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara göstereceklerdir.

Öte yandan, kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışı şubelerinin veya serbest bölgede faaliyette bulunan şubelerinin ayrıca rapor hazırlamasına gerek bulunmamaktadır.

B. İstendiğinde Gösterilmesi Gereken Bilgi ve Belgeler

Gerek 1 seri numaralı Genel Tebliğ gerekse Bakanlar Kurulu Kararı'nda ilişkili kişilerle yapılan işlemlere ilişkin olarak belirlenen bilgi ve belgelerin idare veya vergi inceleme elemanlarınca istenmesi halinde mükelleflerce gösterilmesi zorunlu kılınmıştır.

Belirlenen bilgi ve belgelerin gösterme zorunluluğu sadece kurumlar vergisi mükelleflerine özgü olmayıp gelir vergisi mükellefleri için de geçerlidir. Söz konusu

bilgi ve belgeler bir önceki bölümde yıllık form ve rapor kapsamına dahil edilmeyen işlemlerdir. Zira; Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlı kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişiler ile yapmış oldukları yurt içi ve yurt dışı işlemlerine ilişkin bilgilere Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu'nda yer verilirken, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlı kurumlar vergisi mükellefleri dışındaki kurumların yurt içi işlemlerine Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu'nda yer verilmesine gerek bulunmamaktadır. Gelir Vergisi mükelleflerinin de yıllık form ve rapor hazırlama ve ibraz yükümlülükleri öngörülmemiştir. Dolayısıyla, yıllık form ve raporlarda yer verilmeyen ve/veya verilme zorunluluğu bulunmayan işlemlere ilişkin aşağıda maddeler halinde ver verilen bilgilerin (bu bilgiler genel tebliğde; Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükellefler dışındaki kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemleri ile Gelir vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemleri olarak belirtilmiştir) istenmesi halinde idareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara gösterilmesi zorunlu bulunmaktadır.

Mükelleflerin İstendiğinde İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara göstermek zorunlu oldukları bilgi ve belgeler genel tebliğde maddeler halinde aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

- (i) Mükellefin faaliyetlerinin tanımı, organizasyon yapısı (merkez, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özet bilgiler, ilişkili kişilerin tanımı (vergi kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları vb.) ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler,
- (ii) Üstlenilen işlevleri ve riskler ile kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,
- (iii) İşlem konusu yıla ilişkin ürün fiyat listeleri,
- (iv) İşlem konusu yıla ilişkin üretim maliyetleri,
- (v) İşlem konusu yıl içinde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ile fatura, dekont ve benzeri belgeler,
- (vi) İşlem konusu yıl içinde ilişkili kişilerle yapılan tüm sözleşme örnekleri,
- (vii) İlişkili kişilere ait özet mali tablolar,

- (viii) İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikası,
- (ix) İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,
- (x) Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi,
- (xi) Kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme nedeni ve uygulanmasına ilişkin bilgi ve belgeler
- (xii) Emsallere uygun fiyat ya da kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalar ve yapılan varsayımlara ilişkin ayrıntılı bilgiler,
- (xiii) Belli bir emsal fiyat aralığının tespitinde kullanılan yöntem,
- (xiv) Emsal fiyatın belirlenmesi için gerekli diğer belgeler.

İdare gerekli gördüğü durumda mükelleften ek bilgi ve belge talep edebilir. İlgili bilgi ve belgelerin yabancı dilde yazılmış olmaları halinde, bunların Türkçe çevirilerinin de gösterilmesi zorunludur.

C. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Belgelendirme

Peşin fiyatlandırma anlaşması için İdare'ye başvuruda bulunan mükelleflerin sunmaları gereken temel bilgi ve belgeler aşağıdaki gibidir:

- (i) Yazılı Başvuru, (Yazılı Başvuru'da anlaşmanın süresine ilişkin talep, anlaşma sürecine katılacak mükelleflerin ya da temsilcilerin adları, T.C. kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları, mükellefin faaliyet konusu, kurumun yapısı (merkez, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özet bilgiler, ilişkili kişilerin tanımı ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler yer alır.),
- (ii) Üstlenilen işlevleri, sahip olunan riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,
- (iii) Kritik varsayımlara ilişkin bilgiler ve gerekçeleri (önerilen transfer fiyatlandırması yöntemi ile bu yöntemin seçimine ve uygulanmasına esas

oluşturan koşullara ve varsayımlara ilişkin açıklamalar, analizler ve yapılan diğer çalışmalar),

(iv) Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi.,

(v) İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,

(vi) Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap dönemine ilişkin ürün fiyat listeleri,

(vii) Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap dönemine ilişkin üretim maliyetleri,

(viii) İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikası,

(ix) Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap döneminde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ile fatura, dekont ve benzeri belgeler,

(x) İlişkili kişilerin son üç yıla ilişkin mali tabloları, gelir veya kurumlar vergisi beyanname örnekleri, yurt dışı işlemlerine ait sözleşmelerin örnekleri,

(xi) Önerilen transfer fiyatlandırması yöntemini destekleyen son üç yıla ait finansal veriler ve bunlarla ilgili belgeler,

(xii) İki veya daha fazla karşılaştırılabilir işlemin olması durumunda belirlenen emsal fiyat aralığı ve bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,

(xiii) Emsal fiyatın belirlenmesi için gerekli diğer belgeler,

İdare gerekli gördüğü takdirde mükelleften ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir. İlgili bilgi ve belgelerin yabancı dilde yazılmış olmaları halinde, bunların Türkçe çevirilerinin de gösterilmesi zorunludur.

Öte yandan, idare ile peşin fiyatlandırma anlaşması imzalayan mükelleflerin, anlaşma kapsamındaki işlemlerine ilişkin olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu (Ek-2) hazırlamalarına gerek bulunmamaktadır. Ancak anlaşma müddeti boyunca her yıl hazırlanacak olan “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Rapor” içerisinde (Ek 3)'de yer alan unsurlara da yer verilmesi zorunludur.

İlişkili kişilerle gerçekleştirilen ve anlaşma kapsamında olmayan işlemlere ait bilgi ve belgeler ile Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu'nun bu Tebliğde belirtildiği şekilde hazırlanacağı tabiidir.

VI. TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN KANUNDAKİ DİĞER HÜKÜMLER

Bu başlık altında mevzuatımızda transfer fiyatlandırmasına ilişkin hüküm altına alınmış ceza uygulaması, düzeltme işlemleri, gayri maddi hakların transfer fiyatlandırmasına konu edilmesi ve grup içi hizmetlerde yeni düzenlemelerin nasıl yapılacağına dair hükümlere yer verilecektir.

A. Ceza Uygulaması

Gerek 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu gerekse 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan teşebbüs sahibi veya kurumlara uygulanması gereken ceza hükümlerine özel olarak yer verilmemiştir. Bu durumda transfer fiyatlandırması yoluyla Örtülü Kazanç dağıtan teşebbüs veya kurumlar hakkında 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nca öngörülen genel ceza hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. Zira bu durum; 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği'nin 8-Cezalar başlığında yer alan ve aşağıda yer verilen açıklamalarda da belirtilmektedir.

“Teşebbüs sahibi ve kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunarak tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını yapmaları durumunda Verili Usul Kanunu'nun cezalara ilişkin hükümleri uygulanacaktır,

Bu Tebliğ ile İdare'ye ibraz etme zorunluluğu getirilen bilgi ve belgeleri Tebliğde belirlenen sürelerde vermeyenler hakkında da Vergi Usul Kanunu'nun cezalara ilişkin hükümlerinin uygulanacağı tabiidir.”

Yukarıda değinildiği üzere ülkemiz açısından, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç aktaran mükellefler hakkında ABD uygulamasında olduğu gibi özel bir ceza uygulaması hükmü yer almamaktadır.

Bilindiği üzere; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ceza hükümleri, "Ceza Hükümleri" başlıklı Dördüncü kitabında düzenlenmiş olup, söz konusu kitabın "Genel Esaslar" başlıklı Birinci Kısımında yer alan "Cezalar" başlıklı 331'inci maddesinde; "*Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalarla cezalandırılırlar*" hükmü uyarınca, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını gerçekleştiren mükelleflere Vergi Usul Kanunu'nun 341 ve 344'üncü maddeleri uyarınca "Vergi Zıya Cezası" ve 352'inci maddesi uyarınca "Usulsüzlük Cezaları" uygulanması gündeme gelebilecektir. Mükelleflerin aynı işleminin hem Vergi Zıya Cezası hem de Usulsüzlük (Genel) Cezasını gerektirmesi durumunda söz konusu Kanun'un 336'ıncı maddesi uyarınca bu cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağır olanının kesilmesi gerekeceği tabiidir.

Transfer fiyatlandırması uygulaması kapsamında genel tebliğ ile gösterilmesi gereken bilgi, belge, form ve raporların idareye (vergi dairesi, gelir idaresi başkanlığı) ve/veya talebi halinde vergi inceleme elemanlarına verilmemesi/ibraz edilmemesi veya geç verilmesi/gösterilmesi durumunda; mükelleflere 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan usulsüzlük cezaları uygulanacaktır. Tebliğde usulsüzlük cezasının genci veya özel usulsüzlük cezası olduğu belirtilmemiş olmakla birlikte, mükelleflerin yukarıda belirtilen fillerine; söz konusu Kanun'un "Bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 251'nci madde hükmüne uymayanlar için ceza" başlıklı Mükerrer 355'inci maddesinde yer alan Özel Usulsüzlük Cezası uygulanabilir²⁸⁷.

B. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemleri

5520 sayılı yeni KVK'nın 13'üncü maddesinin (6) numaralı fıkrasında, eski Kanun'un uygulandığı dönemde tartışma konusu yapılan "*hazine kaybı*" kavramı ile

²⁸⁷ YILDIRIM, BALCI, KİRAZ, a.g.e., s.88.

ulusal ve uluslararası düzeyde doğabilecek mükerrer vergilendirmeye ilişkin tartışmaları önlemek amacıyla karşı kurum düzeltmesine ilişkin hükümler getirilmiştir.

Söz konusu fıkrada özetle; tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, Kanunda belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır²⁸⁸.

Transfer fiyatlandırmasında *karşı kurum düzeltmesinde* iki konu ön plana çıkmaktadır. Bunlar transfer fiyatlandırması yoluyla kazanç dağıttığı belirlenen kurum açısından ve kazancın dağıtıldığı taraf açısından yapılacak düzeltim işlemleridir. Birinci konuda, yani transfer fiyatlandırması yoluyla kazancı dağıtan kişi veya kurumun (GVK 41/5, KVK 13) gelir veya kurum kazancına, dağıtıldığı belirlenen kazancın eklenmesidir. İkinci konuda, yani dağıtıldığı belirlenen, kazancı elde edenin hukuki statüsüne göre yapılması gereken olan kâr payı kesintisidir. Söz konusu kâr payını dağıtanın tam mükellef kurum ve elde edenin tam veya dar mükellef kurum olması durumunda 5520 sayılı KVK'nın Md: 5-1/a-1'de yer alan iştirak kazancı istisnası hükmü uyarınca kâr payı kazancı Kurumlar Vergisinden istisna olacak GVK Md:94 ve KVK Md:30-1/ç uyarınca kesinti yapılmayacaktır. Ancak kâr payını elde edenin kurum olmaması halinde (tam veya dar mükellef gerçek kişi, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlar ve bu vergilerden muaf tutulanlar) dağıtıldığı tespit edilen kazanç, dağıtılan net kâr payı olarak kabul edilip GVK Md: 94'te yer alan kesinti oranı dikkate alınarak brüte tamamlanan tutar üzerinden kesinti yapılacaktır.

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtılması hakkındaki 1 seri numaralı Genel Tebliğ'de; "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın kâr payı sayılması ile mükellefler bu kâr payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanacağından, "karşı taraf düzeltmesi" bu şekilde, işleme taraf olanlar arasında gerçekleşmiş olacaktır. Dolayısıyla, dağıtılmış kâr payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır."

²⁸⁸ Cem TEKİN, Emre KARTALOĞLU, **Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Dönem Sonu İşlemleri**, Ankara SMMM Odası Yayını, İstanbul, Ocak, 2008, Yayın No:56, s.150.

şeklinde açıklama yapılmıştır. Yani, kazancı elde edenin tam veya dar mükellef kurum olması haricinde GVK Md:22'de yer alan istisna hükmü haricinde bir istisnanın olmadığı görülecektir.

Yukarıda belirtilen açıklamalar da dikkate alınarak transfer fiyatlandırması tespiti öncesi yapılmış olan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde düzeltilmesi gerekmektedir. Ancak, bu düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir. Örtülü kazanç dağıtılan kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır.

Dağıtılan kâr payı, dağılım zamanı ile dağıtılan kişinin statüsüne göre farklı düzeltme işlemlere maruz olmaktadır. Genel tebliğ açıklamalarına göre;

(i) *Geçici Vergi Dönemi içinde*; örtülü kazanç (transfer fiyatlandırması yoluyla aktarılan örtülü kazanç) tutarı, aynı geçici vergi dönemi için dağıtan ve dağıtılan tarafından geçici vergi beyannameleri ile hesaben düzeltilenektir.

(ii) *Geçici Vergi Döneminden Sonra*; Dağıtan tarafından geçici vergi düzeltme beyannamesi verilip, vergilerin tahakkuk ettirilmesi, kesinleşmesi ve ödenmesi şartıyla dağıtılan nezdinde de bir sonraki geçici vergi dönemine ait beyanında düzeltilenektir.

(iii) *Hesap Dönemi Kapandıktan Sonra*; örtülü kazanç dağıtımında bulunan kurumun düzeltme talebi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun düzeltme hükümlerine göre sonuçlandırılıp, düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşmiş olması ve ödenmiş olması şartıyla dağıtılan (karşı taraf) nezdinde düzeltme işlemleri kendiliğinden yapılabilecektir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan kurumun, zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş olması halinde, düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla karşı tarafta da süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan kişi tam mükellef kurum olması halinde, dağıtılan kâr payı üzerinden kesinti olmayacak ve dağıtılan kişi nezdinde de söz konusu kâr payı iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilerek düzeltme işlemi

yapılacaktır. Dağıtan kurum nezdinde yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde; kurumlar vergisi yönünden düzeltme yapılacağı tabiidir.

Kâr payı dağıtılan kişi dar mükellef kurum, gerçek kişi, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi olması durumunda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde, 13 üncü maddede belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilecektir. Bu şekilde dağıtılmış kâr payı, net kâr payı tutarı olarak kabul edilecek ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Örneğin²⁸⁹: (A) Kurumunun ortağı (B)'ye emsallere uygun fiyatı 120,000 YTL olan bir malı 70.000 YTL' ye satması halinde yapılacak işlemler aşağıdaki gibidir:

Örtülü Kazancı Dağıtılan (A) Kurumu Tam Mükellef Kurum ise;

50.000 YTL transfer fiyatlandırması yoluyla (B) Kurumuna aktarıldığından, söz konusu tutar kanunen kabul edilmeyen gider kabul edilmek suretiyle, (A) Kurumunun dönem kazancına eklenerek kurumlar vergisi yönünden tarhiyat yapılacaktır.

Örtülü kazanç dağıtımını yapılan (B) nezdinde düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum (A) adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir.

(B) Kurumu ise 120.000 YTL tutarındaki malı 70 000 YTL'ye satın almıştır. 50.000 YTL tutarındaki fark bu kurum için kâr payı niteliğindedir.

Bu çerçevede;

Örtülü kazanç dağıtımını yapılan (B) tam mükellef kurum ise; dağıtılan örtülü kazanç Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre, iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilecek olup, düzeltme beyanname üzerinde yapılacaktır.

Örtülü kazanç dağıtımını yapılan (B); Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurum veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükellef ise; dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte

²⁸⁹ Bknz.; YILDIRIM, BALCI, KIRAZ, a.g.e., s.91-92.

tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Brüt Tutar: Net Tutar \times 100 / 100 – Tevkifat Oranı formülü ile,

Brüt Tutar: $50.000 \times 100 / 100 - 15 = 58.824$ YTL

Kâr Payı Tevkifatı: $58.824 \times \% 15 = 8.824$ YTL

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B): kurumlar vergisinden muaf bir kurum ise; dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 inci maddesinin ikinci fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B) tam veya dar mükellef gerçek kişi ise; dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin 6/b bendine göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Örtülü Kazancı Dağıtan (A) Kurumu Dar Mükellef Kurum ise;

(A) Kurumu tarafından, yurt dışında bulunan ana merkeze aktarılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30 uncu maddesinin altıncı fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Öte yandan, yurt dışı işlemlerle ilgili olarak yapılacak ikincil düzeltme işlemlerinin, vergi anlaşmaları çerçevesinde ve söz konusu anlaşmanın imkân verdiği ölçüde yapılabileceği tabiidir.

C. Gayri Maddi Hakların Transfer Fiyatlandırmasına Konu Edilmesi

Gayri maddi haklar, patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınaî varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ile ticari bilgi birikimi (know how) ve ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır*.

* Gayri maddi haklar özellikleri nedeniyle ticari gayri maddi haklar ve pazarlama amaçlı gayri maddi haklar olmak üzere iki grup altında değerlendirilmektedir. Ticari gayri maddi haklar bir malın üretiminde ya da bir hizmetin sağlanmasında kullanılan patentler, know-how, dizaynlar ve modeller ile müşterilere

1. Gayri Maddi Haklarda Emsallere Uygunluk İlkesi

İlişkili kişilerin kendi aralarında gerçekleştirdikleri ve gayri maddi hakların da dahil olduğu mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde fiyat ya da bedel, emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenecektir.

Gayri maddi haklara ilişkin emsallere uygun fiyat ya da bedelin belirlenmesinde öncelikle gayri maddi hakkı devreden ile devralan taraf ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Gayri maddi hakka ilişkin emsal fiyat/bedel devreden yönünden; karşılaştırılabilir nitelikteki bağımsız bir işlemde, gayri maddi hakkın sahibinin söz konusu hakkı başkasına devretmeyi kabul edebileceği bedel olmalıdır. Devralan yönünden emsal fiyat/bedel, karşılaştırılabilir ilişkisiz bir kurumun faaliyetlerinde kullanmayı düşündüğü gayri maddi varlık için ödemeyi kabul ettiği tutarı ifade etmelidir.

Gayri maddi hakların devrine (transferine) ilişkin koşullar, bir gayri maddi varlığın doğrudan satışına ilişkin olabileceği gibi, imzalanan bir lisans anlaşması sonucunda gayri maddi varlığa ilişkin hakkın karşılığında ödenen bir royalti ödenmesi biçiminde de gerçekleşebilir.

2. Gayri Maddi Haklarda Emsallere Uygun Bedelin Belirlenmesinde Kullanılabilecek Yöntemler

İlişkili kişiler arasında gerçekleştirilen işlemlerde gayri maddi hakların yer alması halinde, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi için kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler arasında karşılaştırılabilirlik analizinin yapılması gerekmektedir. Daha sonra gayri maddi varlığın alım ya da satım işleminde kullanılacak en uygun transfer fiyatlandırması yöntemi belirlenecektir.

Bir gayri maddi varlığın satışı ya da lisanslanması işlemlerine yönelik olarak emsallere uygun fiyat/bedel belirlenirken karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılabilir.

transfer edilen ya da ticari faaliyetin işletiminde kullanılan (bilgisayar yazılım programları gibi) ticari varlık niteliğine sahip gayri maddi hakları ifade etmektedir. Pazarlama amaçlı gayri maddi haklar ise, bir ürün ya da hizmetin ticari amaçlı kullanımına yardımcı olan ticari markalar ve ticari unvanlar, müşteri listeleri, dağıtım kanalları ile ilgili ürün açısından önemli bir promosyon değerine sahip nevi şahsına münhasır isimler, semboller ya da resimler gibi gayri maddi hakları ifade etmektedir.

Bu yöntemle göre, aynı gayri maddi hakkın sahibi, benzer bir gayri maddi hakkın karşılaştırılabilir şartlarda ilişkisiz kuruluşlara hangi fiyattan transfer edildiğini veya lisans hakkının verildiğini belirleyebiliyorsa, bu fiyat ya da bedel emsallere uygun fiyat/bedel olarak kullanılabilir.

Gayri maddi haklar içeren ürünlerin satışında da karşılaştırılabilir fiyat yöntemi uygulanabilir. Gayri maddi hakların (örneğin bir ticari markanın) pazarlanması söz konusu olduğunda, uygulanacak olan karşılaştırılabilirlik analizinde, müşteri tarafından kabul edilebilirlik, coğrafi önem, pazar payı, satış hacmi ve ilgili diğer unsurların dikkate alınması gerekir. Ticari gayri maddi haklar söz konusu olduğunda ise karşılaştırılabilirlik analizinde ayrıca ilgili gayri maddi haklar (koruma altındaki patent ya da diğer tür münhasırlık içeren gayri maddi haklar) ve Ar-Ge işlevlerinin taşıdıkları önemin de dikkate alınması gerekmektedir.

Ancak karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin bulunmadığı yüksek düzeyde değerli gayri maddi hakların ver aldığı işlemlerde, emsallere uygun fiyat/bedelin tespitinde karşılaştırılabilir fiyat yönteminin dışındaki diğer yöntemlerin kullanılabilmesi mümkündür.

D. Grup İçi Hizmetlerde Transfer Fiyatlandırması Uygulaması

1. Grup İçi Hizmetlerin Tanımı ve Kapsamı

Grup içi hizmet, ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle ana şirketin bağlı şirketlerine veya aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri ifade etmektedir. Bu hizmetler tüm grup için yönetim, koordinasyon ve kontrol işlevlerinin sağlanmasını da içermekte olup, bu tür hizmetleri sağlamanın maliyeti, ana şirket, bu amaç için görevlendirilen bir grup üyesi veya diğer bir grup üyesi (grup hizmet merkezi) tarafından üstlenilebilmektedir.

Grup içi hizmetlerle ilgili olarak²⁹⁰;

— Hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığı,

— Hizmeti alan şirket/şirketlerin söz konusu hizmete ihtiyacı olup olmadığı,

²⁹⁰ TUNCER TOKUR, a.g.m., s.177.

— Hizmetin alınmış olması halinde hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir.

Emsallere uygunluk ilkesi gereği grup içi hizmetin verilir verilmediğinin belirlenmesinde, hizmeti alan grup üyesinin ticari pozisyonunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlayıp sağlamadığı dikkate alınmalıdır.

İlişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı grubun üyesi olan diğer bir şirketten ihtiyacı olmayan bir hizmeti alması ya da bir hizmetin grup üyesine, sadece grup üyesi olması nedeniyle verilmesi durumunda, söz konusu şirketin grup içi hizmet elde ettiğinin kabulü mümkün bulunmamaktadır.

Grup içi hizmetlerin, grubun bir veya daha fazla sayıdaki üyesi tarafından tanımlanan bir ihtiyacı karşılamak üzere grubun bir üyesi tarafından sağlandığı durumda, hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığının belirlenebilmesi kolaylıkla mümkün bulunmaktadır. Örneğin, ilişkili bir kurumun aynı grubun üyesi olan diğer bir kurumun gerçekleştirdiği imalat faaliyetlerinde kullanılan makine ve teçhizatın onarımını üstlenmesi durumu grup içi hizmet olarak kabul edilebilecek olup, söz konusu hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığının tespiti mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, grup içi şirket tarafından sağlandığı belirtilen hizmetler karşılığı ilişkili kişilere ödeme yapılmış olması ve/veya yapılan ödemenin “yönetim gideri” olarak tanımlanmış olması söz konusu hizmetlerin fiilen sağlandığını göstermeyecektir.

2. Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Belirlenmesinde Kullanılacak Yöntemler

Grup içi hizmetlerin fiilen sağlanıp sağlanmadığının yanısıra hizmet bedelinin hem hizmeti alan hem de hizmeti sağlayan bakımından ayrı ayrı ele alınarak emsallere uygunluğunun değerlendirilmesi gerekmektedir.

Grup içi şirketlerden birine ya da bir kaçına verilen hizmetlerde emsallere uygun bedelin tespiti bu 1 no’lu Tebliğde belirtilen yöntemler çerçevesinde gerçekleştirilecektir. Dolayısıyla, grup içi hizmetlerde hizmet bedelinin emsallere uygun bedel olması gerekmektedir.

Grup içi hizmetlerde emsallere uygun bedelin belirlenmesinde kullanılacak yöntemlerin, bu Tebliğin ilgili bölümlerine göre tespit edileceği tabiidir. Ancak, grup içi hizmetlerin fiyatlandırılmasında “*Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi veya Maliyet Artı Yöntemi*”nin uygulanması diğer yöntemlere tercih edilebilir²⁹¹.

“*Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi*”, hizmeti alan tarafın faaliyet gösterdiği piyasadaki ilişkisiz kuruluşlar arasında karşılaştırılabilir nitelikteki bir hizmetin bulunduğu durumlarda uygulanabilecektir. Örneğin, muhasebe, hukuk, ya da bilgisayar alanında sağlanan hizmetlerde bu yöntem kullanılabilir. Ancak, karşılaştırılabilir bir fiyatın bulunmadığı durumlarda “*Maliyet Artı Yöntemi*”nin kullanılması uygun olacaktır. Bu yöntemin uygulanmasında, kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemler arasındaki maliyet bazının aynı olması gerekmektedir. Örneğin, kontrol altındaki işlemde genel giderlerin doğrudan giderlere olan oranının, karşılaştırılabilir işlemlere kıyasla daha yüksek olması durumunda; o işlemde elde edilen kâr marjını, ilişkili kuruluşun maliyet bazı üzerinde düzeltme yapmadan uygulamak bu tür işlemlerde uygun olmayacaktır.

Öte yandan, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin veya maliyet artı yönteminin uygulanmasının mümkün olmadığı durumlarda, emsallere uygun bedelin doğru bir biçimde belirlenebilmesini sağlamak üzere, bu Tebliğde belirtilen diğer yöntemlerin kullanılması da mümkün bulunmaktadır. Yöntemlerin kullanılması aşamasında grubun üyeleri arasında bir işlev analizi yapılması gerektiği tabiidir.

²⁹¹ TUNCER TOKUR, a.g.m., s.177.

SONUÇ

Küreselleşme genellikle zamanın normal akışında gelişen bir süreç; uluslararası alanda söz sahibi büyük devletler ve hatta onların arkasındaki büyük sermaye sahipleri tarafından, çıkarları doğrultusunda uygulamaya konulan bir kurgu olarak görülmektedir. Kaynağı ne olursa olsun kaçınılmaz bir olgu olduğunu fark eden tüm ekonomik ve siyasi birimler, yaşanan sürece uyum sağlayabilmek için kendi yapılarında yeni düzenlemeler yapmışlar/yapmaktadır.

İlk olarak firma içi mal ve hizmet transferlerine fiyat uygulanması düşüncesiyle ortaya atılan transfer fiyatlandırması uygulaması, ÇUŞ'lar tarafından küresel vergi yüklerini minimize etme amacıyla uluslararası işlemlerde kullanılmaya başlanmıştır. Doğal olarak vergi gelirlerinden yoksun kalmak istemeyen ulus-devletler bu konuyla yakından ilgilidirler.

Önceleri devletler vergi düzenlemelerini kendi sınırları dahilindeki ekonomik hayata göre kurgularlarken, Soğuk Savaş'ın ardından, büyük bir ivme kazanan küreselleşme olgusundan kaynaklanan sorunlarla karşı karşıya kalmışlardır. Firmaların uluslararası faaliyetleri, artan sermaye hareketleri ve teknolojik gelişmeler, vergi konularının artmasına ve vergileme alanlarının genişlemesine neden olmuştur.

Uluslararası ekonomik düzen yeniden yapılırken vergileme alanında ortaya çıkan başlıca yeni eğilimler, “vergi rekabeti, vergi cennetleri, elektronik ticaret, türev ürünler, çok uluslu şirketler ve transfer fiyatlandırması”dır.

Transfer fiyatlandırması uygulamalarının ülkeler üzerine çeşitli etkileri olmaktadır. Uluslararası transfer fiyatlandırmasında yapılan çeşitli düzenlemelerle, öncelikle ülkelerin vergileme yetkileri olumsuz şekilde etkilenmekte ve hatta bu yetki dolaylı olarak sınırlandırılmaktadır. Yabancı şirketler, faaliyette buldukları ülkelerde elde ettikleri kârları kendi ülkelerine transfer etmektedirler. Bunun sonucunda da ortaya çıkan kârlar bu yerli ülkelerden ziyade kârların transfer edildiği yabancı ülkelerde vergiye tabi tutulmaktadır. Bir kısım firmalar, bağlantılı bulunduğu finans kuruluşlarını vergi yükü düşük ülkelerde oluşturarak yarattıkları açık pozisyonlarla, kaynak tahsisini buldukları ülkenin aleyhine olacak şekilde etkileyebilmektedirler. ÇUŞ'lar, doğrudan veya dolaylı olarak getirdikleri sermayeden daha fazla tutarda kâr transferi yapmak

suretiyle, gelişmekte olan ülkelerin hem milli gelirlerini olumsuz etkilemekte hem de vergi kaybına yol açmaktadırlar.

Başta ABD olmak üzere gelişmiş ülkelerde uzun süredir geniş bir uygulama alanı bulan, ayrı bir uzmanlık gerektiren transfer fiyatlandırması uygulaması 21.06.2006 tarihinde Türk vergi sistemine dahil edilmiştir. Transfer fiyatlandırması, uzun yıllardan beri hem uluslararası literatürde hem de iş dünyasında yer bulmuş ve yalnızca vergiyi değil, muhasebe, finans, hukuk ve ekonomiyi içinde barındıran çok boyutlu bir kavramdır. Yürürlükten kaldırılan 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda önceleri "rtl kazanç" şeklinde hüküm altına alınmışken, bu kavram yürürlükte olan 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda "transfer fiyatlandırması" şeklinde yer almıştır.

rtl kazanç dağıtımını müessesesi, 1950 yılından 2007 yılına kadar uygulanmış olup, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenlemelerde kanun gerekçesinde de belirtildiği üzere, OECD'nin "Uluslararası şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi" esas alınarak yürürlükten kaldırılmış ve uluslararası düzenlemeler paralelinde transfer fiyatlandırması uygulaması yürürlüğe girmiştir.

Yeni düzenleme, eski yaklaşım temelinde ancak daha açık ve vergiden kaçınma temeline dayalı kr transferlerini nleme amacını içermektedir. Yeni kurumlar vergisi kanunu ile birlikte, örneğin; emsallerine uygun fiyatın belirlenmesi ile ilgili ispat mükellefiyeti tamamen mükellefe bırakılmış ve bu nedenle, emsaline uygun fiyat tespiti ile ilgili belge ve hesaplamaların defter kayıtlarına esas belge derecesinde saklanması zorunluluğu getirilmiştir.

Transfer fiyatlandırması uygulaması, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile vergi mevzuatımızdaki yerini almıştır. Yeni uygulamada, transfer fiyatlandırmasının konusuna giren kişiler genişletilmiş, işlemler tanımlanmış, emsallere uygunluk ilkesi gibi daha somut bir kavram getirilmiş, yöntemler belirlenmiş, kullanım kısıt ve sonuçları da açıklanmıştır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin yapılan düzenlemelerin yürürlüğe yeni konulmuş olmasından dolayı uygulamada bazı sorunların yaşanması doğal olacaktır.

Sorun çıkması mümkün olan konulardan birisi, uygulama için bir geçiş döneminin öngörülmemiş olmasıdır. 5520 sayılı kanunda yer alan düzenlemeler OECD modelini esas almıştır. Modelin ülkemiz şartları ile uyumlu hale getirilmesi için belli bir zamanın geçiş dönemi olarak belirlenmesi, mükellefler açısından uygulama kolaylığı ve idare açısından ise eksik yönlerin tespitini sağlayabilirdi. Nitekim, mevzuat hükümleri gereği 01.01.2007 tarihinden itibaren uygulama zorunlu hale getirildiği halde, uygulamaya ilişkin ilk genel tebliğ ve Bakanlar Kurulu Kararı 2007 yılının kasım ve aralık aylarında yürürlüğe girmiştir.

Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri'nde ilişkili kişilerin kapsamı çok geniş tutulmuş, ortaklık durumundaki şirketlerde, ortaklık için bir sınır belirtilmemiştir. Örtülü sermaye uygulamasında % 10'luk ortaklık payı ilişkili kişi sayılmak için yeterli sayılırken, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında böyle bir sınır belirlenmemiştir. Dahası her işlemde ilişkili kişilerin belirlenmesinin gerekliliği mükellefler üzerinde iş yükünü artıracaktır. Ancak, ilişkili kişilerin hepsi aynı derecede önemli kabul edilmiş, derecelendirme yapılmamıştır.

Sorun oluşturabilecek en önemli konulardan birisi de 2006 yılına ilişkin belirsizliğin devam etmesidir. 5520 sayılı kanun hükümleri 01.01.2006 itibariyle yürürlüğe girmiştir ancak ilişkili kişilerle yapılan alım satımların emsallere uygun olmasını gerektiren “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” başlıklı 13'üncü madde 01.01.2007'den itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu durumda 2006 yılı işlemleri için transfer fiyatlandırmasına ilişkin işlemlerde eski kanunun mu yoksa yeni kanunun mu uygulanacağı belirsizdir. Örneğin, 12.01.2006 tarihinde (X) kurumu, ilişkili kuruluşu olan (Y) kuruluşuna, emsal fiyatın altında bir fiyattan mal satmış olsa eski kanunun uygulanabilmesinin olanağının olup olmadığı yayınlanan tebliğlerde belirtilmemiştir.

Bir diğer nokta ise peşin fiyatlandırma anlaşmalarını değerlendirmek için gelir idaresi bünyesinde transfer fiyatlandırması konusunda uzmanlaşmış personelin artırılması gereğidir. Zira transfer fiyatlandırması konusu ayrı bir uzmanlık gerektirmekte ve Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde transfer fiyatlandırması uygulamalarını takip ve koordine edecek, peşin fiyatlandırma anlaşmalarını değerlendirecek bir birim kurulmalıdır. Ayrıca peşin fiyatlandırma anlaşmalarına dair hükümlerde, büyük mükellef vergi dairesine bağlı mükellefler 2008 yılının ilk

gününden itibaren peşin fiyat anlaşmaları için başvurabilmelerine rağmen, diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin 2009 yılının ilk gününden itibaren başvuru hakkının bulunması bir eşitsizlik oluşturmaktadır.

Yine, Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri bakımından, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi konusu göz önünde bulundurularak Bakanlar Kurulu'nca ilan edilecek ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerin de ilişkili kişi sayılacağı belirtilmiştir. Ancak bu kapsama girecek ülke ve bölgeler henüz ilan edilmemiştir. Örtülü olarak dağıtılmış sayılan kazançların KDV karşısındaki durumu belirsizdir. Yeni düzenleme ile fiyat veya bedellerini değiştiren mükellefler için geriye dönük inceleme yapıp yapılmayacağı net değildir.

Ayrıca emsal bedel belirlenmesinde kullanılmak üzere veri bankası oluşturulmalıdır. Ülkemizde güvenilirliği tam bilgi dataları henüz oluşturulamadığı için yurtdışı veri bankalarının kullanılmasına izin verilmelidir.

Yapılan düzenlemelerin eksik yönlerinin bir an önce giderilmesi, mevzuatın kolay anlaşılabilir ve uygulanabilir hale getirilmesi hem vergi idaresi hem de vergi mükellefleri açısından önemlidir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR & TEZLER & RAPORLAR

- AKALIN, Güneri, **Maliyenin İflası Tartışmaları, Mali Reform ve Çıkış Yolları**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, İstanbul, Yayın No:10, 1998.
- AKDİŞ, Muhammet, **Para Teorisi ve Politikası**, Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, 2006.
- AKTAN, C. Can; ŞEN, Hüseyin, **Globalleşme, Ekonomik Kriz ve Türkiye**, TOSYÖV, Ekonomik ve Siyasal Araştırmalar Serisi No:1, Ankara,1999.
- AKTAŞ, Mehmet, **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları**, Yaklaşım Yayıncılık, Şubat, 2004.
- AKTEL, Mehmet, **Küreselleşme ve Türk Kamu Yönetimi**, Asıl Yayın Dağıtım, Ankara, 2003.
- ÇAK, Murat, **Dünyada ve Türkiye’de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi**, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No:2002–6, İstanbul, 2002.
- DPT, **Dünyada Küreselleşme ve Bölgesel Bütünleşmeler**, Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 1995.
- DPT, **Küreselleşme Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2000.
- Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, (TOBB), **Vergilemede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi**, TOBB Özel İhtisas Raporu, Ankara, Mayıs, 2001.
- Ekonomi Ansiklopedisi**, Paymaş Yayınları, Üçüncü Cilt, İstanbul, 1984.
- EYÜPGİLLER, Servet, **Bankacılar İçin Banka İşletmeciliği Bilgisi**, Bankacılar Serisi No:18, Yayın No:357, Ankara, 2000.
- FRIEDMAN, Thomas, **Lexus ve Zeytin Ağacı, Küreselleşmenin Geleceği** (çev. Elif Özsayar), Boyner Holding Yayınları, İstanbul, 1999.
- GÖKBUNAR, Ramazan; YANIKKAYA Halit, **Etkin Devlet ve Ekonomik Gelişme**, Odak Yayını, Ankara, 2004.
- GÖKBUNAR, Ramazan; TEZCAN, Kerametdin; UTKUSEVEN, Ahmet, **Yeniden Yapılanma veya Yeniden Yapılanma: Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi İçin**

- İşte Bütün Mesele Bu**, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayını, No:13, Ankara, 2002. <<http://www.bayar.edu.tr/mkutuphane/vergi.pdf>>.
- IŞIK, Hüseyin, Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye Uluslararası Düzenlemeler ve Uygulamalar ile Türk Vergi Sisteminin Karşılaştırılması ve Öneriler**, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/370, Ankara, 2005.
- KAPUSUZOĞLU, Tuncay, Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması**, Oluş Yayıncılık, İstanbul, 2003.
- KOYUNCU, Mesut, Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Mayıs, 2005.
- KIZILOT, Şükrü, Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002.
- MİYNAT, Mustafa; KOVANCILAR, Birol, Altın Deli Gömleği ile Kleptokrasi Kısacasında Türkiye**, Birinci Kadir Has Ödülleri Kitabı Globalleşen Dünyada Türkiye'nin Yeri, Birinci Baskı, 2004.
- KOVANCILAR, Birol; MİYNAT, Mustafa; BURSALIOĞLU, Sibel A, Kamu Maliyesinde Küresel Değişimler**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007.
- KOYUNCU, Mesut, Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Mayıs, 2005.
- KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Kare Yayınları, Genişletilmiş 2. Baskı, Temmuz, 2006.
- MARKHAM, Michelle, Transfer Pricing of Intangible Assets In The US, The OECD and Australia: Are Profit-Split Methodologies the Way Forward?**, University Fo Western Sydney Law Review 8.
- MEUSSEN, Gerard, The EU Fight Against Harmful Tax Competition; Developments in Light of the Enlargement of the EU with 10 Candidate Member States**, 2003.
- < www.eurofaculty.lu/taxconference/files/tp_A2/Meussen.pdf > (02.01.2008).
- MİYNAT, Mustafa, Liberalizasyon Sürecinde İstikrar Politikalarının Gelir Dağılımına Etkisi**, Odak Yayın ve Dağıtım, Ankara, 2004.
- MUTER, Naci B.; ÇELEBİ, Kemal; SAKINÇ, Süreyya, Kamu Maliyesi**, Emek Matbaası, Manisa, 2006.

- TEATHER, Richard, **The Benefits of Tax Competition**, The Institute of Economic Affairs, 2005.
- TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre, **Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Dönem Sonu İşlemleri**, Ankara SMMM Odası Yayını, Yayın No:56, İstanbul, Ocak, 2008.
- UZUNOĞLU, Hakan, **Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2002.
- YATLI SOYDAN, Billur, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Basım AŞ., İstanbul, 1995.
- YILDIRIM, Musa; BALCI, Fatih; KİRAZ, Abdullah, **Transfer Fiyatlandırması Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları Ocak-2008.
- YILDIZ, Habib, **Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005.
- ZAPATA, Tan Tahsin, **Medeni Hukuk**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2005.
- ZIMMERMAN, Jerold L., **Accounting for Decision Making and Control**, Hill Companies, Fourth Edition, 2003.

MAKALELER & TEBLİĞLER & BİLDİRİLER

- ABRAMS, Jim, “Study Shows Corporations Manipulate Export-Import Prices To Avoid Taxes”, **Chattanooga Times Pres News**, Nov 2, 2002.
- AKDİŞ, Muhammet, “Küreselleşmenin Finansal Piyasalar Üzerindeki Etkileri ve Türkiye: Finansal Krizler-Beklentiler”, **Dış Ticaret Dergisi**, Yıl.7, Sayı:26, Ekim, 2002.
- AKKAYA, Mustafa, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi”,
<http://enoter_hukuk.tripod.com/mustafa_akkaya.htm> (03.10.2007).
- AKTAN, C. Can; VURAL İstiklal Y., “Vergi Rekabeti”, **Erciyes Üni. İİBF Dergisi**, Sayı:22, Ocak-Haziran 2004.
- AKTAN, C. Can, “Dünyada Yeni Trendler Çerçevesinde Devletin Değişen Rolü ve Geçiş Ekonomileri”, **Küreselleşme ve Geçiş Ekonomileri Sempozyumu, Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi Yayınları:29**, 02–04 Bişkek, Kırgızistan, Mayıs, 2002.
- AKTAŞ, Mehmet, “Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemindeki Konumu-I”, **Yaklaşım**, Ekim, 2003.
- ANBAR, Adem, “Çokuluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Dünyası**, Sayı:324, Ağustos, 2008.
- ARIKAN, Zeynep, AKDENİZ, H. Ahmet, “Review of Social”, **Economic & Business Studies, Vol.5/6**.
- ARIKAN, Zeynep; ÖZ, Ersan, “Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Önleme Faaliyetleri”, **Mali Pusula**, Yıl 3, Sayı:27, Mart 2007.
- AYDEMİR, Cahit; KAYA, Mehmet, “Küreselleşme Kavramı ve Ekonomik Yönü”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Bahar-2007, < www.e-sosder.com> (25.5.2008).
- BERBEROĞLU, Berch, “The Dynamics of Neoliberal Globalization and Its Impacts on Society in the 21. Century”, **Küreselleşme, Demokratikleşme ve Türkiye Uluslararası Sempozyumu Bildiri Kitabı**, Antalya, Mart, 2008.
- BEYLİK, Ali, “Uluslararası Transfer Fiyatlaması ve Karşı Düzenlemeler”, **E-Yaklaşım**, Sayı:17, Aralık 2004.

- BİÇER, Ramazan, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Diğer Yöntemlerin Kullanımı”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı:225, Ocak, 2007.
- BİÇER, Ramazan, “Transfer Fiyatlaması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Uygulamasında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı:227, Mart, 2007.
- BİLİCİ, Nurettin, “Vergi Cennetleri ile Mücadele”, **19. Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**, Antalya, 10–14 Mayıs, 2004.
- BİYAN, Özgür, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım”, **Mali Çözüm**, İstanbul SMM Odası Yayını, , Sayı:82, Temmuz-Ağustos, 2007.
- BORKOWSKI, Susan C, “Transfer Pricing Of Intangible Property Harmony And Discord Accross Five Countries”, **The International Journey of Accounting**, Volume 36, Issue 3, 2001.
- BOZKURT, Veysel, “Küreselleşme: Kavram, Gelişim ve Yaklaşım”,
<<http://www.genbilim.com/content/view/1659/84/>> (07.11.2007).
- CANGİR Niyazi, “Vergide Rekabet ya da Vergi Politikasının Değişen İşlevi-I”, **Yaklaşım Dergisi**, S:91.
- CRAVENS, Karen S., “Examining The Role Of Transfer Pricing As A Strategy For Multinational Firms”, **International Business Review**, Vol.6, No:2, 1997.
- ÇILKOPARAN, Yusuf, “Elektronik Ticaret ve Vergi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 243, 2001.
- ÇELİK, Orhan, “Uluslararası Transfer Fiyatlama: Teorik Bir Yaklaşım”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Nisan, 2000.
- ÇELİK, Savaş, “Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar”, **Vergi Dünyası**, Sayı:270, Şubat 2004.
- DERELİ, Beliz, “Çok Uluslu İşletmelerde İnsan Kaynakları Yönetimi”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl:4, Sayı:7, Bahar, 2005.
- DİKKAYA, Mehmet; DENİZ, Fatih, “Ekonomik Küreselleşmenin Yol Açtığı Problemler: Teorik Bakış”, **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:2, Sayı:3, 2006.
<http://iibf.karaelmas.edu.tr/sbd/makaleler/1303_9245/2006/cilt%202/sayi%203/163-181/pdf> (18.05.2007).

- DOĞAN, Zeki, “Transfer Fiyatlarının Belirlenmesinde Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yönteminin Önemi”, **MUFAD, Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:29, Ocak, 2006.
- DOĞAN Zeki, “Japon ve Amerikan Çok Uluslu İşletmelerde Transfer Fiyatlama Yönteminin Seçimine Etki Eden Faktörler”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:19, Temmuz, 2003.
- DURAK, Gündoğan, “Transfer Fiyatlandırmasında Yöntem Riskinden Kaçınma: Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları”, **Yaklaşım**, Sayı:178, Yıl:15, Ekim 2007.
- EKİNCİ, Filiz, “Türev Ürünler ve Almanya’da Bireysel Yatırımcıların Türev Ürünlerden Elde Ettikleri Kazançların Vergilendirilmesi”,
<<http://sbe.dumlupinar.edu.tr/8/277.pdf>>. (07.05.2008).
- ELELE, Onur, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsallere Uygunluk İlkesi ve Karşılaştırılabilirlik Analizine İlişkin Değerlendirmeler, **Yaklaşım**, Sayı:182, Yıl:16, Şubat, 2008.
- ELLIOTT, Jamie, EMMANUEL, Clive, “International Transfer Pricing: Searching For Patterns”, **European Management Journal**, Vol.18, No:2, 2000.
- ERDEL, Veysel, OKUMUŞ, Semi, “Türk Vergi Mevzuatı İçerisinde Transfer Fiyatlaması ve Vergi İncelemesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:167, 2002.
- ERDOĞAN, Sebahattin, “Transfer Fiyatlandırması”, **Mali Pusula**, Sayı:19, Yıl:2, Temmuz, 2006.
- ERNST & YOUNG**, “Global Transfer Pricing Survey 2007–2008; Precision Under Pressure”.
- GAFFNEY, Mason, “The Worldwide Benefits of International Tax Competition”, 2002.
<www.cooperativeindividualism.org/gaffney_benefits.html> (22.04.2008).
- GİRAY, Filiz, “Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler”, **Vergi Dünyası**, Sayı:272, 2004.
- GİRAY, Filiz, “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları”, **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi**, S:9, 2005.
- GÖKBUNAR, Ali Rıza, “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, **Yönetim ve Ekonomi**, Yıl:1998, S:4,
<<http://www.canaktan.org>>, (26.09.2006).

- GÖKBUNAR, Ramazan; UTKUSEVEN, Ahmet, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Yaşanan Gelişmeler: Yeni İpek Yolu Bir Vergi Cenneti Mi?”, **İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, No:27, 2002.
- GÖKBUNAR, Ramazan; ÖZDEMİR, Harun; UĞUR, Alparslan, “Küreselleşme Kıskaçındaki Refah Devletinde Sosyal Refah Harcamaları”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Cilt 9, Sayı:2, Temmuz, 2008.
- GÖKBUNAR, Ramazan; BAŞTAN, Serhat; “Kamu Hizmetlerinin Sunumunda E – Devletle İlgili Yeni Gelişmeler: tümleşik E –Devlet Sistemlerine Doğru”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi**, C:19, S:1, Yıl:2001.
- GÖKBUNAR, Ramazan; CURA, Serkan, Dünya Bankasının Yoksulluğa Karşı Politikaları: Kırgızistan Örneği”, **Finans Politik Ekonomik Yorumlar**, C:45, S:519,
<http://www2.bayar.edu.tr/gokbunar/rg_makale_1.pdf>, (01.09.2008).
- GÜNAYDIN, İhsan; BENK, Serkan, “Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Meydana Getirdiği Değişiklikler”, **Vergi Dünyası**, Sayı:267, 2003.
- GÜNAYDIN, İhsan; BENK, Serkan, “Vergi Kayıp Ve Kaçaklarını Önlemede Uluslar Arası İşbirliğinin Önemi”, **19. Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**, Antalya, 10–14 Mayıs, 2004.
- GÜNAYDIN, İhsan, “Vergi Cennetleri Yoksulluk Probleminin Bir Nedeni Midir?”, **Vergi Sorunları**, Kasım 2005.
- GÜNAYDIN, İhsan, “Vergi Cennetlerinin Özellikleri ve Kullanımları”, **Vergi Sorunları**, Sayı:126, Mart, 1999.
- GÜNAYDIN, İhsan, “Çok uluslu Şirketler için Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlamasının Rolü”, **Vergi Sorunları**, Sayı:141.
- GÜNAYDIN, İhsan, “Uluslararası Transfer Fiyatlandırmasının Vergisel Amaçları”, **Vergi Dünyası**, Sayı:216, Ağustos, 1999.
- GÜNGÖR, Kamil, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Vergi Uluslararası İşbirliği”, **Vergi Dünyası**, Sayı:251, 2002.
- HATUNOĞLU, Zeynep, “Çok Uluslu Şirketler, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu”, **Mali Çözüm**, Sayı:78, Kasım-Aralık, 2006.

- IŞIK, İsmail; DİRİL, Melih, “Kurumlar Vergisi Açısından Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Dayanışma**, İzmir SMMM Odası, Sayı:100, Aralık, 2007.
- İÇTEN İNCE, Neslihan, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergi Raporu**, Sayı:103, Nisan, 2008.
- İstanbul YMM Odası, “OECD Transfer Fiyatlandırma Rehberindeki Emsal Bedel İlkesi”, **Mali Mevzuat Platformu**, 15 Aralık 2001.
- KAPUSUZOĞLU, Tuncay, “Transfer Fiyatlamasına İlişkin Olarak A.B.D.’de Yapılan Yasal Düzenlemeler-I”, **Vergi Dünyası**, S:214, 1999.
- KAPUSUZOĞLU, Tuncay, “Transfer Fiyatlaması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergi Dünyası**, S:296, 2006.
- KARAGÖZ, Kadir, “Bilgi İletişim Teknolojilerindeki Gelişmenin İhracata Etkisi: Türkiye İçin Ampirik Bir Analiz”, **Maliye Dergisi**, S:153, Temmuz-Aralık 2007.
- KARAKURT, Birol, “Sermaye Kaçışı Problemi Karşısında Değişen Vergileme Anlayışı”, **Sosyo Ekonomi**, 2005.
- KAYMAZ, Özgür; KAYMAZ, Önder; ALP, Ali, “Vergi Mevzuatımızda Transfer Fiyatlandırması”, **Mali Çözüm**, Sayı:86, Mart-Nisan, 2008.
- KIRMAN, Ahmet, “Kurumlar Vergisine İlişkin Yeni Düzenlemeler”, **Sicil İş Hukuku Dergisi**, Sayı:3, MESS, Eylül, 2006.
- KRISHNA, Sridhar, “The Theory of Transfer Pricing”, **The Indian Economic Journal**, V.46, No:4.
- KOÇ, Selman, “Yeni Kurumlar Vergisi Yasasına Göre Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergi Dünyası**, Sayı:302, Ekim, 2006.
- KOÇDEMİR, Kadir, “Atatürk Dönemi Kültür Politikası ve Küreselleşme”, **Türk İdare Dergisi**, Yıl 72, Sayı:429, Aralık, 2000.
- KÖSE, Ömer, “Küreselleşme Sürecinde Devletin Yapısal ve İşlevsel Dönüşümü”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:49.
- <<http://www.sayıştay.gov.tr/yayın/dergi/içerik/der49m1.pdf>> (22.02.2007).
- KURT, Günseli; ÜNLÜ, İ. Levent, “ABD, OECD ve Türkiye’de Transfer Fiyatlandırması-I”, **Mali Pusula**, Yıl:1, Sayı:12, Aralık, 2005.

- MCLURE, Charles E., “Transfer Pricing And Tax Havens: Mending The Ldc Revenue Net”, **International Studies Program Public Finance Conference: The Challenges of Tax Reform in a Global Economy**, 2004.
- MERİÇ, Metin; AY, Hakan, “Küreselleşmenin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi”, **19. Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**, Antalya, 10–14 Mayıs, 2004.
- MIESEL, Victor H.; HIGINBOTHAM Harlow H.; Chun W. YI, “International Transfer Pricing: Practical Solutions for Intercompany Pricing”, **The International Tax Journal**, Vol 29, Issue 1, Winter 2003.
- MİYNAT Mustafa, “Küreselleşme ve Mali Termitler”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, İÜ Maliye Araştırma Merkezi, Yayın No:87, İstanbul, 2003.
- MOUSSAVI, Mansour, “The Economic Impact of Multinational Transfer Pricing in Third World Countries: The Case of Iran”, **Journal of International Business Studies**, Vol.28, No:4, 1997.
- MUTER, Naci B.; KOVANCILAR, Birol, “Doğrudan Yabancı Yatırımlara Yönelik Teşvik Rekabeti”, **19. Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**, Antalya, 10-14 Mayıs, 2004.
- MÜTEVELLİOĞLU, Nergis; ERSEZER, Devrim, “Küreselleşme ve Sosyal Devlet”, **Küreselleşme, Demokratikleşme ve Türkiye Uluslararası Sempozyumu Bildiri Kitabı**, Antalya, 27–30 Mart, 2008.
- ÖNCEL, Türkan; ÖNCEL, Yenal, “Uluslararası Vergi Rekabeti”, **Maliye Araştırma Konferansları**, Seri:43, 2003.
- ÖNDER, İzzettin, “Küreselleşme Retoriği”, **Küreselleşme, Demokratikleşme ve Türkiye Uluslararası Sempozyumu Bildiri Kitabı**, Antalya, 27–30 Mart, 2008.
- NEIGHBOUR, John, “Transfer Pricing: Keeping it at Arm’s Length”, **OECD Observer**, April 21, 2002.
- OECD**, “Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises And Tax Administrations”, Paris, 1995.
- OECD**, “Policy Briefs No.1–1997”,
<www.oecd.org/publications/pol_pol.htm> (24.09.2007)

- ORGAN, İbrahim; ÇELİK, Muhsin, “İşletmelerde Vergisel Bir Planlama Unsuru: Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Dünyası**, Sayı:301, Eylül, 2006.
- ÖĞÜT, Semih, “Avrupa Birliği’nde Vergi Rekabeti”, **Vergi Sorunları**, Sayı:176, 2003.
- ÖZ, N. Semih, “Devletlerin Vergilendirme Yetkilerinin Sınırının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı:147, Eylül-Aralık 2004.
- ÖZKANLI, Özlem, “Sorumluluk Merkezleri ve Transfer Fiyatlandırması: Çok Uluslu İşletmelerde Uygulama”, **Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt 5, Sayı:3, 2003.
- PEDÜK, Türkben, “Vergi Cenneti Kullanım Şekilleri”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:26, Şubat 2006.
- SARAÇOĞLU, Fatih; KAYA, Ercan, “Yeni Kurumlar Verisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergi Sorunları**, Sayı:216, Eylül, 2006.
- SARI GERŞİL, Gülşen, “Küreselleşme Ve Çok Uluslu İşletmelerin Çalışma İlişkilerine Etkileri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:6 Sayı:1, 2004.
- SAVAŞ, Çelik, “Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar”, **Vergi Dünyası**, Sayı:270, Şubat, 2004.
- SEVİĞ, Veysi, “Transfer Fiyatlandırması”, **Dünya Gazetesi** 01.08.2003,
<<http://www.turmob.org.tr/mbs/BasinDetay.aspx?>> (12.06.2008).
- SOYDAN YATLI, Billur, “Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:91, Nisan, 1996.
- SÖYLEMEZ, Ufuk, “Türev Ürünler Aşırı Büyüyor!”, **www.internethaber.com**, 20.03.2008,
<www.internethaber.com/author_article_detail.php?id=6707&interstitial=true> (17.04.2008).
- SUNDARAM, Anant K.; BLACK, J. Stewart, “The Environment And Internal Organization Of Multinational Enterprises”, **Academy of Management Review**, Vol. 17, No.4.
- ŞENALP, Şükrü, “Örtülü Kazanç, Transfer Fiyatlandırması ve İlişkili Taraf Kavramları”, <www.alomaliye.com.tr> (24.06.2008).
- TAGRAF, Hasan, “Küreselleşme Süreci ve Çokuluslu İşletmelerin Küreselleşme Sürecine Etkileri”, **C.Ü İktisadi İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:3, Sayı:2, 2002.

- <<http://www.cumhuriyet.edu.tr/edergi/makale/146.pdf>> (20.04.2007).
- TANZI Vito, “Globalization, Tax Competititon and Future Tax Systems”, **IMF Working Papers**, WP/96/141, December, 1996.
- TANZI, Vito, “Globalization and the Work of Fiscal Termites”, *Finance & Development*, Vol: 38, No: 1, March, 2001.
- TOKOL, Ayşen, “Çok Uluslu Şirketler ve Endüstri İlişkilerine Etkileri”, **İş-Güç**, Cilt:3, Sayı:2, 2001.
- <http://www.isgucdergi.org/?p=arc_view&ex=63&inc=arc&cilt=5&sayi=1&year=2003> (14.03.2008).
- TUNCER TOKUR, Özlem, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Grup İçi Hizmetler”, **Vergi Dünyası**, Sayı:317, Ocak, 2008.
- UFUK, Mehmet Tahir, “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na Göre Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı:220, Ağustos,2006.
- ULAŞ, Dilber, “Çok Uluslu Şirketlerin Ortak Girişim Stratejisini Kullanma ve Sonlandırma Nedenleri”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:59, Sayı:2, 2004.
- UN, “Transfer Pricing History C State of the Art C Perspectives”, ST/SG/AC.8/2001/CRP.6, 2001.
- UN, “Electronic Commerce: Need for a Global Facilitation Approach”, EFACT/ECAWG/97N003, 4 December, 1997.
- UYANIK, Mustafa Kemal, “Küreselleşme ve Neden Olduğu Vergisel Sorunlar”, **Yaklaşım**, Yıl:9, Sayı:107, Kasım, 2001.
- VURAL İstiklal Yaşar, “Globalleşmenin Vergileme ve Vergi Sistemleri Üzerine Etkileri”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:3, S:2, Ocak 2001.
- WILSON, John Douglas, “Theories of Tax Competition”, **National Tax Journal**, Vol. 52, No: 2, 1999.
- WTO**, “Elektronik Commerce And The Role of the WTO”, 1998.
- <www.wto.org> (24.09.2007)
- YAKAR, Soner; ÜNAL, Elif N., “Transfer Fiyatlama ve Çok Uluslu Şirketler Açısından Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları**, S:222, Mart, 2007.

- YALTI SOYDAN, Billur, “Kurumlar Vergisi Kanununun “Yenisi”: Peşin Fiyat Sözleşmeleri”, **Vergi Sorunları**, S:219, 2006.
- YALTI SOYDAN, Billur, “Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi”, **Vergi Sorunları**, , Sayı:91. Nisan 1996
- YAZAR, Feyyaz, “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Yapılan Düzenlemelerde Yapılan Son Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası**, Sayı:321, Mayıs, 2008.
- YETKİNER, Erkan, “Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri”, **Vergi Dünyası**, Yıl 10, Sayı:235, Mart, 2001.
- YILDIRIM, Hakkı, “Yeni Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:471, Eylül, 2006.
- YİĞİT ŞAKAR, Ayşe, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Sicil İş Hukuku Dergisi**, Türkiye Metal Sanayicileri Sendikacıları Dergisi, Yıl:3, Sayı:9, Mart, 2008.
- ZENGİNGÖNÜL, Oğul, “Nedir Bu Küreselleşme? Kaçabilir miyiz? Kullanabilir miyiz?”, **Siyasa**, Yıl:1, Sayı:1, Bahar 2005.

BASIN YAYIN KAYNAKLARI

<<http://www.turkab.net/kure/wkureekon.htm>> (18.03.2007).

<<http://www.bilisimdunyasi.net.tr/yazi.asp?sayi=4&yazi=355>> (25.07.2008).

