



KÜRESEL VERGİ SORUNU BAĞLAMINDA ULUSLARARASI TRANSFER FİYATLANDIRMASI ve ÇÖZÜM ARAYIŞLARI

*INTERNATIONAL TRANSFER PRICING AND
SOLUTION SEEKINGS IN THE CONTEXT OF
GLOBAL TAX ISSUES*

Betül HAYRULLAHOĞLU^(*)

ÖZ

Günümüz fenomeni küreselleşme ile birlikte bir takım sorunlar ortaya çıkması kaçınılmaz olmaktadır. Bu sorunların en büyük boyutta hissedildiği alanlardan bir tanesi şüphesiz vergilemedir. Küreselleşme ile birlikte ülkelerin vergi sistemlerinde ortaya çıkan zararlar küresel vergi sorunlarını gündeme getirmiştir. Bu sorunların en önemlilerinden bir tanesi olarak uluslararası transfer fiyatlandırması karşımıza çıkmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Küresel vergi sorunları, transfer fiyatlandırması, uluslararası transfer fiyatlandırması, küreselleşme, çokuluslu şirketler

ABSTRACT

Occurrence of certain issues as a result of today's phenomenon, i.e. the globalisation is just inevitable. Taxation, no doubt, is one of the fields where these problems are experienced most. Losses arising in countries' tax systems due to globalisation bring forward global tax issues. One of the most significant issues among these is the international transfer pricing.

Key Words: Global tax issues, transfer pricing, international transfer pricing, globalisation, multinational corporations

1- GİRİŞ

Günümüzde kaçınılmaz bir olgu olan küreselleşme etkilerini her alanda hissettirmeye devam ederken ülkelerin, küreselleşmenin sunmuş olduğu fırsatlardan azami fayda elde edebilmek ve tehditlerinden aşgari zararlar kurtulabilmek amacıyla kıyasıya mücadele ettikleri görülmektedir. Bu mücadelenin kendisini en belirgin şekilde hissettirdiği alanlardan bir tanesi de şüphesiz vergilemedir.

^(*) Araş. Gör., T.C. Uşak Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü

Küreselleşme sürecinde ortaya çıkan ve ülkelerin vergi sistemlerine zarar veren küresel vergi sorunlarının en önemlilerinden bir tanesi olarak karşımıza çalışmanın da konusunu oluşturan uluslararası transfer fiyatlandırması çıkmaktadır.

Bu kapsamda uluslararası transfer fiyatlandırması olgusunu çeşitli yönleriyle ele almayı amaçlayan çalışmada küresel vergi sorunları açıklanarak, uluslararası transfer fiyatlandırması olgusu teorik bazda ele alınmaktadır. Çalışmanın en son kısmında ise uluslararası transfer fiyatlandırması sorununu çözüme ülkeler ve uluslararası kuruluşlar bakımından yapılan çalışmalar hakkında bilgi verilmeye çalışılmaktadır.

2- KÜRESEL VERGİ SORUNU KAVRAMI

Başta teknolojinin hızlı bir şekilde gelişimi, çok uluslu şirketlerin sayısının artmasıyla uluslararası ticaretin yaygınlık kazanması, uluslararası sermaye hareketlerinin liberalleşmesi ve bunun sonucu olarak sermayenin uluslararası hareketliliğinin artmasına bağlı olarak yerleşilen ülke ve faaliyette bulunulan ülke vergi politikalarının uygulama farklılığından dolayı çeşitli vergi sorunları ortaya çıkmış bulunmaktadır¹.

Bir tanım vermemiz gerekirse küresel vergi sorunu; *“bir yandan ulusal olma özelliği gösteren vergi sorunlarının küresel entegrasyon süreciyle oluşan etkileşim ve karşılıklı bağımlılık kanalıyla tüm dünya üzerine yayılması, diğer yandan ise sürecin gelişimi doğrultusunda meydana gelen toplumsal dönüşümlerin vergilendirme alanında etkili olarak çeşitli olumsuzluklar oluşturmasıdır”*².

İnsanların geleceği, ülkelerin tek başlarına çözmeleri mümkün olmayan sorunlar tarafından şekillendirilmektedir. Bu nedenle küresel sorunlar bireylerin hayatlarının her alanını etkilemektedir³. Vergilendirme alanında oluşan küresel sorunlar karşısındaki ilk endişe, gelişmiş ülkeler başta olmak üzere gelişmekte olan ülkeler açısından da vergi gelirlerinin milli gelire oranının düşeceği ve dolayısıyla kamusal finansman sorunlarının daha da ağırlaşacağıdır.

Küresel vergi sorunlarının ortak özellikleri şu şekilde özetlemek mümkündür⁴:

- Küreselleşme sürecinin gelişimi ekseninde ortaya çıkmışlardır.
- Tüm ulusal ekonomileri etkileyebilme potansiyeline sahiptirler.
- Birbirlerini yeniden oluşum yönünde etkileme özelliğe sahiptirler. Örneğin, e-ticaretin vergilendirilmesi sorununa çözüm arayışları kapsamında çifte vergilendirmenin oluşması söz konusu olabilmektedir.
- Küreselleşmenin gelişimi üzerinde potansiyel risk oluştururlar.
- Sorunların çözümü küresel boyutta birlikte çalışmayı zorunlu kılmaktadır. Bu sorunlar çok sayıda vergi otoritesinin yetkisine giren geniş ölçekte etkiler meydana getirdiğinden, çözümüne yönelik girişimler işbirliğini zorunlu kılmaktadır.

¹ Mairamkan Orazbaeva, Küreselleşme Sürecinde Vergi Politikası: Kırgızistan Örneği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2008, s. 50.

² Saraç Özgür, Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları Türkiye Değerlendirmesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 83.

³ Vinay Bhargava, “Introduction to Global Issues”, <http://siteresources.worldbank.org/EXTABOUTUS/Resources/Chapter1.pdf>, (02.01.2014), s. 1-2.

⁴ Saraç, s. 84-85.

Bu kapsamda küreselleşme sürecinde ortaya çıkan küresel vergi sorunlarını uluslararası çifte vergilendirme, elektronik ticaret, finansal spekülasyonların vergilendirilmesi, transfer fiyatlandırması, vergi rekabeti, vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri olarak sıralamak mümkündür.

Son zamanlarda küresel vergi sorunları konusunda toplumsal tartışmalar iyice öne çıkmaya ve bu konu politika yapıcılarının dikkatini çekmeye başlamıştır. Bu sorunlarla mücadele etmek için en son G-8 ülkeleri 17-18 Haziran 2013'de yayınladıkları bir deklarasyonla ülkelerin bilgi paylaşımında bulunmaları gereği ve şirketlerin vergi kaçırmak amacıyla karlarını sınır ötesine taşımalarına neden olan kurallarını değiştirmelerini de içeren bir dizi taahhüt ve hedefler ortaya koymuştur⁵.

3- ULUSLARARASI TRANSFER FİYATLANDIRMASI OLGUSU

Çalışmanın bu bölümünde uluslararası transfer fiyatlandırması olgusu; kavram, amaç, mimarları olan çok uluslu şirketler bakımından ele alınarak, uluslararası transfer fiyatlandırmasının küresel bir sorun olarak algılanma nedenleri ile bu sorunun önüne geçilmesi amacıyla yapılan çalışmalara yer verilmektedir.

3.1- Transfer Fiyatlandırması Kavramı

Transfer fiyatlandırması en basit ifadeyle fiziki ve fiziki olmayan mallar ile hizmetlerin kontrol edilen firmalar arasında transferinde belirlenen fiyat olarak tanımlanmaktadır⁶. Diğer bir ifadeyle transfer fiyatlandırması, bir firmanın farklı birimleri arasında mal veya hizmetlerin el değiştirmesi sırasında, ilgili departman tarafından o mal veya hizmete değer biçme sürecidir. Her bir işleme biçilen değer ise transfer fiyatıdır. Birden fazla ülkede faaliyet gösteren şirketlerin birbirleri ya da bölümleri, bağlı ortaklıkları, iştirakleri, vb. arasında yapmış oldukları mal ve hizmet alışverişlerinde uyguladıkları ve yine aynı birimlerde teknik bilgi gibi diğer gayri maddi hakların değişime konu olması durumunda kullanılan fiyatlandırma ise uluslararası transfer fiyatlandırması olarak adlandırılmaktadır⁷.

Uluslararası boyuttaki transfer fiyatlandırması, dünyanın farklı bölgelerine yerleşmiş şirket üyelerinin aralarında her türlü mal, hizmet, finansal ve maddi olmayan varlıkların akışını sağlamada uygulanan yaygın bir model olarak karşımıza çıkmaktadır⁸.

Transfer fiyatlandırmasının en önemli özelliği, bu fiyatın serbest piyasada, birbirinden bağımsız kişiler arasında aynı veya benzer koşulları altında oluşan fiyattan, diğer bir ifadeyle piyasa fiyatından farklı bir fiyat olmasıdır. Bu sayede vergi yükünün minimize edilmesi mümkün olabilmektedir. Transfer fiyatlandırmasının diğer özelliği ise, bu fiyat politikasının çok uluslu bir şirket bünyesinde uygulanıyor olmasıdır⁹.

⁵ International Monetary Found, "Issues in International Taxation and the Role of the IMF", 28.06.2013, <http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2013/062813.pdf>, (02.01.2014), s. 3.

⁶ Pricewaterhousecoopers (PWC), "The Impact of Transfer Pricing in Financial Reporting", 2011, http://www.pwc.com/en_US/us/cfodirect/assets/pdf/insight/4975.pdf, (02.01.2014), s. 3.

⁷ Çak Murat, Uluslararası Vergi Rekabeti Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2008/385, Ankara 2008, s. 35-36.

⁸ Güney Selami, Bozkurt Ramazan, "Türkiye'deki Transfer Fiyatlandırma Uygulamalarının Vergisel ve Diğer Faktörler Dikkate Alınarak İncelenmesi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2011, s. 151.

⁹ Pehlivan Osman, Öz Ersan, Uluslararası Vergilendirme, Derya Kitabevi, Trabzon, 2011, s. 120.

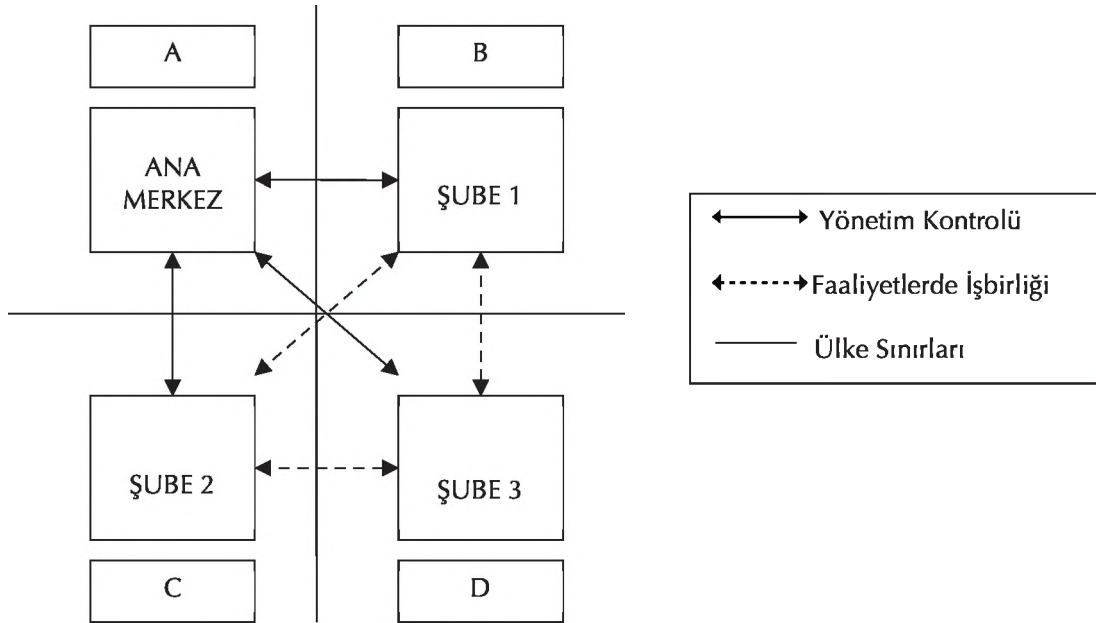
3.2- Transfer Fiyatlandırmasının Mimarları: Çok Uluslu Şirketler

Günümüzde dünya ticaretinin önemli bir bölümü çok uluslu şirketler aracılığıyla malların, maddi ve gayri maddi değerlerin ve hizmetlerin transferi şeklinde gerçekleşmektedir. Çok uluslu şirketler karlarını diğer ülkelerde bulunan bağlı şirketleri arasında kaydırarak, vergiden kaçınma imkanına kavuşmaktadır¹⁰.

Adından da anlaşılacağı gibi çok uluslu şirketler, birden fazla ülkede faaliyet gösteren şirketlerdir. Bu şirketler için kesin belirlenmiş bir model olmamakla birlikte, en yaygın olanı üretim yapılan merkezlerin, iş merkezinin olduğu ülkeden farklı bir veya birden fazla ülkede yer aldığı modeldir. Bu sayede çok uluslu şirketler bir yandan birden çok şirketi bünyesinde barındırmaları nedeniyle bulunduğu bölgede kendisine sunulan imkanlardan faydalanma imkanına sahip olurken, diğer taraftan mal ve hizmet üretim maliyetlerinin düşük olduğu ülkelere üretim yapma imkanına kavuşmaktadır¹¹.

Çok uluslu şirketlerin merkezi, şubelerin yönetimini denetlemekte ve adeta bir sinir sisteminin beyni gibi çalışmaktadır. Buna karşılık, merkezin bulunduğu ülke dışındaki şubeler de, elde ettikleri kazançların tamamını ya da bir kısmını ana merkeze transfer etmektedirler¹². Şekil 1'de çok uluslu bir şirketin ana merkezi ile şubeleri arasındaki ilişkiler yer almaktadır.

Şekil 1: Çok Uluslu Şirket Ana Merkez-Şube İlişkileri



Kaynak: Seyidoğlu, s. 735.

¹⁰ Özdemir Biltekin, Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 47.

¹¹ Wise Geek, "What is a Multinational Corporation?", <http://www.wisegeek.org/what-is-a-multinational-corporation.htm>, (02.01.2014).

¹² Seyidoğlu Halil, Uluslararası İktisat Teori, Politika ve Uygulama, Kurtiş Matbaası, İstanbul, 2003, s. 731.

Şekilden de görülebileceği üzere ana şirketten yabancı ülkelerdeki şubelere doğru emir ve denetim, şubelerden ana merkeze doğru ise mal, nakit ve bilgi akımları oluşmaktadır. Şubeler arasındaki ilişkiler, üretim faaliyetlerinin gerektirdiği planlama, teknik hizmetler ve şirket içi ticaret gibi konuları kapsamaktadır¹³.

O halde çok uluslu şirketler ortaklarına daha fazla getiri sağlayabilmek amacıyla, birden fazla ülkede yatırım yaptıklarını söylemek yanlış olmayacaktır. Çok uluslu şirketler kar maksimizasyonu açısından tüm dünyayı tek bir pazar ve hammadde kaynağı olarak görmektedirler. Dünya ticaretinin % 60'ından fazlasının bu kuruluşların kendi aralarında yapıldığı göz önünde bulundurulduğunda dünyanın çok uluslu şirketler için serbest üretim ve ticaret yapılan, sınırları büyük ölçüde kaldırılmış bir alan haline geldiğini mümkün hale gelmektedir¹⁴. Bu nedenle bu şirketlerin neden olduğu küresel sorunlar tüm dünyayı büyük ölçüde etkilemektedir.

3.3- Uluslararası Transfer Fiyatlandırmasının Amaçları

Son gelişmeler göstermektedir ki, vergilemenin doğrudan yabancı yatırımların konumu, kurumsal borçlanma, temettü ve royalty ödemeleri, araştırma ve geliştirme performansları ile transfer fiyatlandırması üzerinde son derece önemli etkileri bulunmaktadır¹⁵. O halde, uluslararası transfer fiyatlandırmasının amaçları üç grupta toplandığında, transfer fiyatlandırmasına en çok, çok uluslu şirketlerin gelir vergisi yüklerinin kontrol edilmesi amacıyla başvurulduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Bu amaçlar genel olarak şunlardır¹⁶:

- (i) Vergilendirme ile ilgili amaçlar
- (ii) Kurum içi yönetime ilişkin amaçlar
- (iii) Uluslararası ya da operasyonel amaçlar.

Cravens, transfer fiyatlandırmasının amaçlarını ortaya koymak amacıyla dünyadaki en büyük çok uluslu 500 şirket içerisinde, ABD'de bulunan 179 şirket grubu üzerinde bir araştırma yapmıştır. Bu araştırmanın sonuçları Tablo 1'de yer almaktadır.

¹³ Seyidoğlu, s. 734.

¹⁴ Naci B. Muter, Kemal Çelebi, Süreyya Sakıncı, Kamu Maliyesi, Üçüncü Baskı, Manisa, 2008, s. 221.

¹⁵ Chris, Edwards, Veronique de Rugy, "International Tax Competition: A 21st-Century Restraints on Government", Policy Analysis, No: 431, 2002, s. 7.

¹⁶ Karen S. Cravens, "Examining the Role of Transfer Pricing as a Strategy for Multinational Firms", International Business Review, Volume: 6, No. 2, 1997, s. 132-133.

Tablo 1: Uluslararası Transfer Fiyatlandırmasının Ana Amaçları

Amaç	%
Vergilendirmeye İlgili	51
Gümrük Tarifeleri Yönetimi	4
Vergisel Düzenlemelere Uyum Sağlamak	7
Vergi Yüklerini Kontrol Etmek	30
Kurum İçi Yönetime İlişkin	21
Adil Performans Değerlendirmesi	7
Motivasyon	9
Hedefe Yönelik Uyum	5
Uluslararası ya da Operasyonel	28
Nakit Transferi Kısıtlamaları	2
Rekabetçi Pozisyon	21
Gerçek Maliyet ve Gelirleri Yansıtmak	5

Kaynak: Cravens, s. 136.

Tablodan da görüleceği üzere çok uluslu şirketleri transfer fiyatlamasına iten en önemli neden vergilendirmeye ilişkin amaçlardır. Vergilendirmeye ilişkin amaçların içinde en önemli payı ise vergi yükünü kontrol etmek suretiyle ödenecek vergiyi minimize etmek ve karı maksimize etmek gelmektedir. Uluslararası transfer fiyatlandırmasının çok uluslu şirketlerce vergisel planlamada nasıl kullanıldığını Türkiye ve AB ülkesinin yer aldığı bir örnekle şu şekilde açıklamak mümkündür¹⁷:

Varsayalım ki, şirket merkezi Avrupa Birliği üyesi bir ülkede bulunan çok uluslu şirket, 500 € maliyetle satın aldığı ya da üretmiş olduğu mal veya hizmet grubunu, 1500 €'luk bir transfer fiyatıyla Türkiye'de bulunan iştirakine göndermiş olsun. Türkiye'deki firma da bu mala ait nihai satışı iç piyasada 2500 €'ya gerçekleştirsin. AB ülkesindeki kurumlar vergisinin %15, Türkiye'deki kurumlar vergisinin % 45 olduğu varsayımı altında, şirket global olarak 600 € vergi ödemek durumunda kalacaktır. Böylece bu işlem neticesinde vergi sonrası net global karı ise 1400 € olacaktır.

Şirket Merkezi (AB Ülkesi)	Transfer Fiyatı	Ortak Şirket (Türkiye)	
Maliyet		Nihai Satış F.	Toplam
500 €	1500€	2500€	
Vergi Ö. Kar	1000 €	1000 €	2000 €
Vergi Or.(%)	15	45	
Ödenen V.	150 €	450 €	600 €
Vergi S. Kar	850 €	550 €	1400 €

¹⁷ Çak, s. 38-39.

Vergi oranlarının tam tersi olduğu, yani şirket merkezinin bulunduğu AB ülkesindeki kurumlar vergisi oranının % 45, Türkiye'deki kurumlar vergisi oranının ise % 15 olarak uygulandığı bir durumda ise, çok uluslu şirket Türkiye'de bulunan iştirakine malını nihai satış için gönderirken global karını arttırabilmek ve vergisel sorumluluklarını düşürebilmek amacıyla düşük transfer fiyatlaması politikasını uygulayacaktır. Böyle bir durumda ana şirketin 500 €'luk maliyeti bulunan mal grubunu, maliyetinin 100 € altında 400 € transfer fiyatıyla Türkiye'deki iştirakine gönderdiğini ve Türkiye'deki firmanın da söz konusu malı 2500 €'ya sattığını düşünelim. Bu sayede şirketin toplam kurumlar vergisi yükümlülüğü 315 €'ya düşerken, global karı 1685 €'ya yükselmiş olacaktır.

Şirket Merkezi (AB Ülkesi)		Ortak Şirket (Türkiye)	
Maliyet	Transfer Fiyatı	Nihai Satış F.	Toplam
500 €	400 €	2500 €	
Vergi Ö. Kar -	100 €	2100 €	2000 €
Vergi Or.(%)	45	15	
Ödenen Vergi	0 €	315 €	315 €
Vergi S. Kar -	100 €	1785 €	1685 €

Bu örnekten de anlaşılacağı üzere, global düzeyde faaliyet gösteren işletmeler ülkelerin farklı vergisel düzenlemelerinden yararlanarak, transfer fiyatlarını düşük ya da yüksek tutmak suretiyle vergi sonrası karlarını arttırabilmektedirler. Bu suretle maliyetler vergi oranı yüksek olan ülkelere kaydırılırken, karlar vergi oranları düşük ülkelere transfer edilmektedir¹⁸.

3.4- Küresel Bir Sorun Olarak Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Önleme Çalışmaları

Uluslararası transfer fiyatlandırması başta vergi sistemleri olmak üzere ülkeler üzerinde yaratmış olduğu olumsuz etkiler nedeniyle küresel bir sorun olarak algılanmakta ve başta OECD olmak üzere ülkeler ve uluslararası kuruluşlar nezdinde bu sorunun çözümüne çalışılmaktadır.

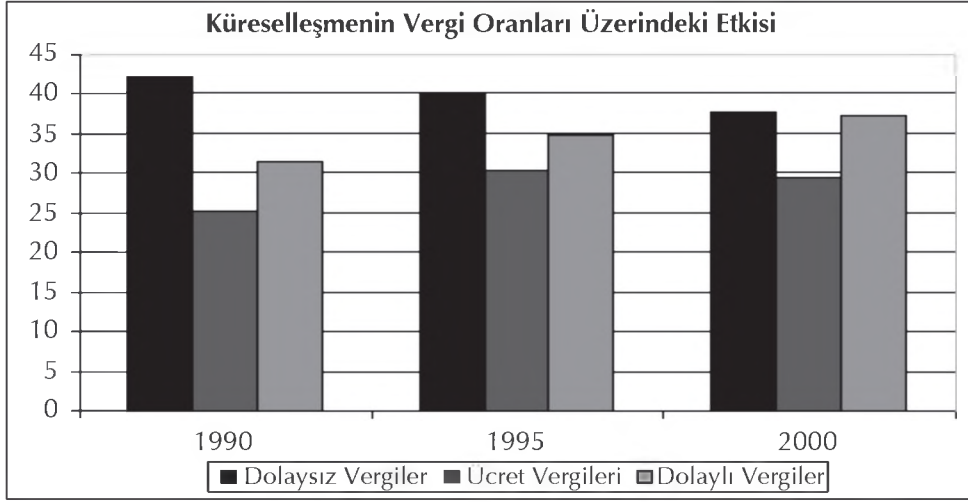
3.4.1- Uluslararası Transfer Fiyatlandırmasının Küresel Bir Sorun Olarak Algılanma Nedenleri

Uluslararası transfer fiyatlandırması küresel bir vergi sorunu olmasının yanı sıra, küreselleşme ile birlikte ortaya çıkmış bulunmaktadır. Zira küreselleşme ile birlikte serbest üretim ve ticaret yapılan, sınırları büyük ölçüde kaldırılmış bir alan haline gelen dünya transfer fiyatlandırmasının mimarları olan çok uluslu şirketleri beslemiş bulunmaktadır¹⁹. Bu anlamda öncelikle küreselleşmenin vergi sistemlerinde yarattığı sorunların açıklanması yararlı olacaktır.

¹⁸ Çak, s. 39.

¹⁹ Muter, Çelebi, Sakıncı, s. 221.

Şekil 2: Küreselleşmenin Vergi Oranları Üzerindeki Etkisi



Kaynak: Hakan Ay; Metin Meriç, "Küreselleşme Olgusu Bağlamında Vergi Kayıp ve Kaçakları", E-Yaklaşım, Sayı:11, Haziran 2004, s. 6.

Şekilden de görülebileceği üzere küreselleşme ile birlikte, gelir ve servet vergisi oranlarında düşüşler meydana gelmiş, ancak bu düşüşler tüketim vergilerinde yaşanmamış, tam tersi bir şekilde tüketim vergisi oranlarında artışlar meydana gelmiştir. Vergi oranlarında yaşanan değişim vergileme yapısını da değiştirmeye başlamıştır.

Uluslararası transfer fiyatlandırmasının küresel bir vergi sorunu olma nedenlerini ise ulusal ekonomilerde meydana getirdiği olumsuzluklarla ortaya koymak mümkün olabilmektedir²⁰:

- Uluslararası transfer fiyatlandırması, neden olduğu vergi kayıplarına bağlı olarak öncelikle ulusal gelirleri olumsuz etkilemektedir.
- Uluslararası transfer fiyatlandırması, ülkelerin makro değişkenleri üzerinde de önemli negatif etkiler yaratmaktadır. Negatif bu etkiler kamu bütçesi ve dış ticaret bilançosu üzerinde daha net olarak ortaya çıkmaktadır.
- Uluslararası transfer fiyatlandırması piyasa ekonomisinin işleyişi ve kaynak tahsisi üzerinde de ciddi sorunlara yol açmaktadır.
- Uluslararası transfer fiyatlandırması, yapılan çeşitli düzenlemeler nedeniyle ülkelerin vergilendirme yetkilerini olumsuz etkileyerek dolaylı da olsa sınırlandırmaktadır.
- Uluslararası transfer fiyatlandırması nedeniyle dış kaynak ihtiyacı duyan gelişmekte olan ülkelerin zarar görmektedir. Zira çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırması uygulamaları nedeniyle bu ülkelere kaynak girişinden çok, bu ülkelere gelişmiş ülkelere kaynak çıkışı söz konusu olmaktadır.

²⁰ Saraç, s. 102-104; Habib Yıldız, Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005, s. 83-85; Yenal Öncel, "Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme", İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 41. Seri, Yıl: 2002, s. 9-10.

Görüldüğü gibi uluslararası transfer fiyatlandırması ülkelerin vergilendirme yetkileri ve vergi gelirlerinin yanı sıra piyasa mekanizmasının işleyişi ve ülkelerin makro ekonomik değişkenleri üzerinde de olumsuz etkiler doğurmaktadır. Bu nedenle ülkeler uluslararası transfer fiyatlandırması sorununun çözümlenmesine yönelik çözümler aramaktadır.

3.3.2- Uluslararası Transfer Fiyatlandırmasını Önlemeye Yönelik Çalışmalar

Uluslararası transfer fiyatlandırmasının önlenmesine yönelik en temel ve kapsamlı çalışmalar olarak OECD'nin çalışmaları karşımıza çıkmaktadır. ABD hariç gelişmiş ülkelerin tamamına yakınının da OECD tarafından hazırlanan ve düzenli olarak gözden geçirilerek yenilenen uluslararası transfer fiyatlandırması sistemini benimsedikleri anlaşılmaktadır²¹.

OECD'nin 1977 yılında yayınladığı "Vergi Anlaşma Modeli"nin (OECD Tax Model Convention) 9'uncu maddesinde "emsallere uygunluk ilkesi" (Arm's Length Principle) tanımlanmaktadır. Bu tanım şu şekildedir²²:

"İki kuruluş arasındaki ticari ve mali ilişkilerde belirlenmiş olan şartların, bağımsız kuruluşlar arasındaki farklı olması halinde, devlet bu kazançlar üzerinde uygun bir ayarlama yaparak bu tutar üzerinden vergilendirme yapacaktır".

OECD 1979 yılında ise emsallere uygunluk ilkesini esas alan ve uluslar arası transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan sorunların çözümünü amaçlayan "Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi"ni (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) yayınlamıştır. Bu rehberde transfer fiyatlandırmasının belirlenmesinde başlıkla beş yöntem yer verilmiş bulunmaktadır²³:

- i) Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi: Aralarında ilişki olan kişilerin mal ve hizmet ticaretinde uyguladıkları fiyatın, benzer ürün ve hizmetler bakımından aralarında ilişki olmayan tarafların uyguladıkları fiyatla karşılaştırılmasıdır.
- ii) Yeniden Satışta Uygulanan Fiyat Yöntemi: İlişkili kişiden alınan bir ürünün, ilişkisiz kişilere yeniden satılmasında uygulanan fiyattır. Yeniden satışta uygulanacak fiyat, brüt satış karından bir miktar düşülerek bulunmaktadır.
- iii) Maliyet Artı Yöntemi: Şubelerin kendi aralarında ya da ana merkezle olan ilişkilerinde, maliyet fiyatına makul bir karın eklenmesiyle hesaplanmaktadır.
- iv) İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi: Mükelleflerin kontrol edilen bir işlemde maliyetler, satışlar ve varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kar marjının incelenmesine dayanmaktadır.
- v) Kar Bölüşüm Yöntemi: İlişkili kişiler arasında gerçekleştirilen kontrollü bir işlemde elde edilen karın, tanımlanması ve uygun bir şekilde bölüştürülmesine dayanmaktadır.

OECD tarafından transfer fiyatlandırmasının belirlenmesinde önerilen yöntemler bu şekilde olmakla beraber, günümüzde ileri teknoloji ürünü olan mallarda ve tekel konumundaki maddi ve gayri

²¹ Yıldız, s. 86.

²² OECD, "Articles of the Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital", <http://www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf>, (05.01.2014), s. 12.

²³ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD, Paris, 2010, s. 24-30.

maddi bazı mal ve hizmetlerde piyasa fiyatının belirlenmesi mümkün olmadığından, emsal fiyat uygulaması beklenen işlevi görmemekte ve transfer fiyatlandırması sorunu küresel bir sorun olma özelliğini devam ettirmektedir²⁴. Bu nedenle ülkelerin bu sorunla mücadelede mevzuatlarında detaylı düzenlemelere yer vermeleri önem taşımaktadır.

4- ÜLKE MEVZUATLARINDA ULUSLARARASI TRANSFER FİYATLANDIRMASI

Başını OECD ve Avrupa Birliği gibi uluslararası kuruluşlara üye ülkelerin çektiği ülkelerin çoğu, uluslararası transfer fiyatlandırması sorunuyla mücadelede bu kuruluşlarca belirlenen ilkelere uymak amacıyla mevzuatlarında bir takım düzenlemelere yer vermektedirler. Çalışmanın bu bölümünde ülkelerin mevzuatlarındaki yasal düzenlemeler OECD üyesi ülkeler ve Türk vergi sistemi bakımından ele alınacaktır.

4.1- OECD Üyesi Ülkelerde Uluslararası Transfer Fiyatlandırmasına Yönelik Düzenlemeler

Gelişmekte olan ülkelerde uluslararası transfer fiyatlandırmasına ilişkin yasal düzenlemeler gelişmiş ülkelere nazaran oldukça uzun ve yıpratıcı tartışmalara konu olmaktadır. Ülkelerin çoğu şu anda uluslararası transfer fiyatlandırmasına ilişkin yasal mevzuatın belirlenmesi ve uygulamaya geçirilmesi noktasında çaba harcamaktadır²⁵. Bunda gelişmekte olan ülkelerin uluslararası transfer fiyatlandırmasından gelişmiş ülkelere nazaran çok daha olumsuz etkilenmesinin etkisi açıktır. Tablo 2’de OECD üyesi ülkelerin uluslararası transfer fiyatlandırmasına yönelik mevzuatlarında yapmış oldukları düzenleme yılları yer almaktadır.

Tablo 2: OECD Ülkelerinde Transfer Fiyatlandırmasına Yönelik Düzenlemelerin Yürürlük Yılları

Ülkeler	Düzenlemenin Yürürlük Tarihi	Ülkeler	Düzenlemenin Yürürlük Tarihi
ABD	1994	İsviçre	1928
Almanya	2003	İtalya	1988
Avustralya	1982	İzlanda	---
Avusturya	1996	Japonya	1986
Belçika	2004	Kanada	1997
Çek Cumhuriyeti	1993	Lüksemburg	2011
Danimarka	1998	Macaristan	2010
Estonya	2000	Meksika	1997
Finlandiya	1965	Norveç	2008
Fransa	1933	Polonya	1992
Güney Kore	---	Portekiz	2002
Hollanda	2002	Slovakya	1990
İngiltere	1999	Slovenya	2007

²⁴ Saraç, s. 104.

²⁵ Europe Aid, Pwc, “Transfer Pricing and Developing Countries Final Report”, http://ec.europa.eu/europeaid/what/economic-support/documents/transfer-pricing-study_en.pdf, (05.01.2014), s. 22.

İrlanda	2011	Şili	1998
İspanya	2006	Türkiye	2007
İsrail	2006	Yeni Zelanda	1997
İsveç	1928	Yunanistan	2012

---: Veri Yok

Kaynak: KPMG, “2013 Global Transfer Pricing Review”, <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/global-transfer-pricing-review/Pages/Default.aspx>, (05.01.2014).

Tablodan da görülebileceği gibi OECD üyesi ülkelerin büyük bir kısmı 2000’li yıllar öncesinde uluslararası transfer fiyatlandırmasına yönelik düzenlemelere vergi sistemlerinde yer vererek bu sorunla mücadele etmeye yönelik ilk adımları atmışlardır. Ayrıca, bu ülkeler OECD’nin belirlemiş olduğu ilkelere göre yasal mevzuatlarında düzenlemeler yaparak uluslararası düzeyde de çözüme yönelik işbirliği içerisinde bulunmuşlardır.

4.2- Türk Vergi Sisteminde Uluslararası Transfer Fiyatlandırmasına Yönelik Düzenlemeler

Uluslararası ticari hareketliliğin genel olarak kurumlar arasında gerçekleşmesine bağlı olarak, transfer fiyatlandırmasına yönelik engelleyici düzenlemeler esas olarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu adı altında kanunlaşmış bulunmaktadır²⁶.

5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 17’nci maddesinde “Örtülü Kazanç” başlığı ile yer alan düzenleme 5520 sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13’üncü maddesinde “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” başlığı ile yeniden düzenlenmiştir. Örtülü kazanç müessesesi KVK’ da kanunen kabul edilmeyen indirimler başlığı altında yer alan örtülü sermaye müessesesi gibi vergilendirilmemiş kazanç aktarımını engellemeye yönelik önemli bir vergi güvenlik müessesesidir.

Buna göre, KVK’nın 13’üncü maddesinin 1’inci fıkrasında kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları 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 koşulda mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği ve 11’inci maddesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların gider olarak kabul edilmeyeceğine hükmedilmiştir.

KVK’nın 12’nci maddesinde ise “örtülü sermaye” düzenlemesine yer verilmiştir. Maddede; “kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır” denilmek suretiyle uluslararası transfer fiyatlandırmasıyla mücadelede hemen her ülkede yer alan örtülü sermaye uygulaması Türk vergi mevzuatına girmiştir.

5520 sayılı KVK ile vergi sistemimize giren transfer fiyatlandırması müessesesinin ardından Aralık 2006’da bir çok ülkede mevcut olan kontrol edilen yabancı kurum kazancı vergi sistemimize girmiş

²⁶ Pehlivan, Öz, s. 138.

bulunmaktadır. Buna göre tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançlarının, dağıtılın veya dağıtılmasın kanunda belirtilen şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulacağına hükmedilmiştir.

Ayrıca GVK'nın 41'inci maddesinde 1.1.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KVK'da yer alan transfer fiyatlandırması ile örtülü kazanç dağıtımı uygulamasına paralel bir düzenleme yapılarak "teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak 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" denilmek suretiyle transfer fiyatlandırmasının önüne geçilmesine çalışılmıştır.

GVK'nın 75'inci maddesinin 2'nci fıkrasında ise menkul sermaye iradı sayılan kontrol edilen yabancı kurum kazançlarına ilişkin KVK'nın 7'nci madde hükmü ile paralel nitelikte bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre "5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesindeki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde; Türkiye'de yerleşik gerçek kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının en az % 50' sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kazançları dağıtılın veya dağıtılmasın, iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren yıl itibarıyla dağıtılan kâr payı sayılacağı, Türkiye'de vergilendirilmiş kazancın iştirak tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilendirilmiş kısmının bu tutardan indirileceği"ne hükmedilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinde düzenlenen tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirmiş oldukları işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığı kabulünün hazine zararının doğmasına bağlı olduğu vurgulanmaktadır. Hazine zararı, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat veya bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik ya da geç tahakkuk ettirilmesi anlamına gelmektedir²⁷.

5- SONUÇ

Küreselleşme yarışında pastadan büyük pay almaya çalışan ve bu yarış en iyi noktada tamamlamaya çalışan ülkelerin kıyasıya rekabeti sonucu bazı küresel vergi sorunları ortaya çıkmaktadır.

Özellikle çok uluslu şirketlerin küreselleşme sürecinde öneminin artmasıyla körüklenen sorunlardan bir tanesi de uluslararası transfer fiyatlandırmasıdır. Transfer fiyatlandırması piyasa ekonomisinin işleyişi ve kaynak tahsisi üzerinde olumsuz etkilere neden olduğu gibi aynı zamanda ülkelerin kamu bütçeleri ve dış ticaret bilançolarını da olumsuz etkilemektedir. Ancak uluslararası transfer fiyatlandırması en olumsuz etkisini ülkelerin vergi sistemlerinde hissettirmekte ve ülkelerin vergilendirme yetkilerini sınırlandırarak vergi kaybı yaşamalarına neden olmaktadır.

Bu kapsamda ülkeler öncelikle kendi mevzuatlarında transfer fiyatlandırmasına yer vererek bu süreçte en az zararı görmeye çalışmışlardır. Ancak her ne kadar kendi mevzuatlarında yapmış oldukları

²⁷ Pehlivan, Öz, s. 131.

düzenlemelerle vergi gelirlerini korumaya çalışsalar da bu ülkeler, uluslararası transfer fiyatlandırmasının küresel bir sorun olması nedeniyle küresel işbirliğini zorunlu kıldığının biline varmışlardır. Bu bilinçle ülkeler başta OECD olmak üzere uluslararası kuruluşların önerileri doğrultusunda hareket etmeye çabalamaktadırlar.

Ancak bilinen gerçek bu sorunun çözümünde henüz başarı sağlanamadığıdır. Bunun önündeki en büyük engel olarak karşımıza ülkelerin uyguladıkları farklı kurumlar vergisi oranları çıkmaktadır. Her ne kadar Avrupa Birliği tarafından kurumlar vergisinin uyumlaştırılmasına yönelik düzenlemeler yapılmış olsa da bu çalışmalar taslaktan öteye geçememiştir. Bunda üye ülkelerin dolaysız vergilere müdahaleleri doğrudan egemenlik güçlerine müdahale olarak görmeleri ve özellikle İrlanda gibi düşük vergi oranı uygulayan ülkelerin bu yolla ekonomilerini geliştirmeleri nedeniyle uyumlaştırmaya yanaşmamaları önemli bir etken olarak karşımıza çıkmaktadır.

Özetle, küresel işbirliğinin şimdilik hayal ve temenniden öteye geçemeyeceği açıktır. Almanya gibi gelişmiş ülkeler artık sorunların çözümüne yönelik öncü çalışmalar yapmak ve kolektif girişimlerde bulunmak yerine bireysel rekabete yönelmektedirler. Tüm bu nedenlere bağlı olarak uluslararası transfer fiyatlandırması daha uzun süre küresel bir sorun olarak gündemde kalacak gibi görünmektedir.

KAYNAKÇA

- Ay, Hakan, Metin Meriç, "Küreselleşme Olgusu Bağlamında Vergi Kayıp ve Kaçakları", E-Yaklaşım, Sayı:11, Haziran 2004, ss. 1-20.
- Bhargava, Vinay, "Introduction to Global Issues", <http://siteresources.worldbank.org/EXTABOUBUS/Resources/Chapter1.pdf>, (02.01.2014).
- Cravens, Karen S., "Examining the Role of Transfer Pricing as a Strategy for Multinational Firms", International Business Review, Volume: 6, No. 2, 1997, ss. 127-145.
- Çak, Murat, Uluslararası Vergi Rekabeti Transfer Fiyatlaması ve Vergilendirme, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2008/385, Ankara 2008.
- Edwards, Chris, Veronique de Rugy, "International Tax Competition: A 21st-Century Restraints on Government", Policy Analysis, No: 431, 2002, ss. 1-43.
- Europe Aid, Pwc, "Transfer Pricing and Developing Countries Final Report", http://ec.europa.eu/europeaid/what/economic-support/documents/transfer-pricing-study_en.pdf, (05.01.2014).
- Güney, Selami, Ramazan Bozkurt, "Türkiye'deki Transfer Fiyatlandırma Uygulamalarının Vergisel ve Diğer Faktörler Dikkate Alınarak İncelenmesi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2011, ss. 149-166.
- International Monetary Found, "Issues in International Taxation and the Role of the IMF", 28.06.2013, <http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2013/062813.pdf>, (02.01.2014).
- KPMG, "2013 Global Transfer Pricing Review", <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/global-transfer-pricing-review/Pages/Default.aspx>, (05.01.2014).
- Muter, Naci B., Kemal Çelebi, Süreyya Sakınç, Kamu Maliyesi, İkinci Baskı, Manisa 2006.
- OECD, "Articles of the Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital", <http://www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf>, (05.01.2014).

- OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD, Paris, 2010.
- Orazbaeva, Mairamkan, Küreselleşme Sürecinde Vergi Politikası: Kırgızistan Örneği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2008.
- Öncel, Yenal, "Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme", İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 41. Seri, Yıl: 2002, ss. 1-19.
- Özdemir, Biltekin, Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.
- Pehlivan, Osman, Ersan Öz, Uluslararası Vergilendirme, Derya Kitabevi, Trabzon, 2011.
- Pricewaterhousecoopers (PWC), "The Impact of Transfer Pricing in Financial Reporting", 2011, http://www.pwc.com/en_US/us/cfodirect/assets/pdf/insight/4975.pdf, (02.01.2014).
- Saraç, Özgür, Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları Türkiye Değerlendirmesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.
- Seyidoğlu, Halil, Uluslararası İktisat Teori, Politika ve Uygulama, Kurtiş Matbaası, İstanbul, 2003.
- Wise Geek, "What is a Multinational Corporation?", <http://www.wisegeek.org/what-is-a-multinational-corporation.htm>, (02.01.2014).
- Yıldız, Habib, Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005.