



ABD TRANSFER FİYATLANDIRMASI SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF THE US TRANSFER PRICING SYSTEM

Ertunç AKSÜMER^(*)

ÖZ

Transfer fiyatlandırması konusunda ilk düzenlemeleri yapan ve transfer fiyatlandırması konusundaki temel yapıları ilk gerçekleştiren ülke ABD'dir. ABD'den sonra diğer ülke ve kuruluşların yaptıkları düzenlemeler de sürekli ABD'deki düzenlemeleri esas almıştır. ABD'de devlet egemenliği ve vergileme açısından çok önemli olan transfer fiyatlandırması konusu, ABD Gelir Yasasının 482 numaralı bölümünde düzenlenmiştir. ABD'deki düzenlemeler kapsamında transfer fiyatlandırmasında baz alınan temel kriter emsal bedellere uygunluk standardıdır. Amerika Birleşik Devletleri, transfer fiyatlandırma alanında bazı konularda güvenli limanlar tespiti yapan ülkelerden birisidir. Transfer fiyatlandırmasının ortaya çıkışı ve ilk uygulamaları ile ilgili bilgi edinilmesi açısından faydalı olacağı düşünülerek bu çalışma yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Transfer fiyatlandırması, ABD, en iyi yöntem kuralı, güvenli limanlar

ABSTRACT

The USA is the first country that made the regulations on and established the essential structures of transfer pricing. The other countries and institutions have always followed the US regulations. The subject of transfer pricing, which is of great importance in terms of sovereignty and taxation in the USA, is laid down in Internal Revenue Code section 482. The essential criterion adopted in the US transfer pricing rules is the arm's length standard. The USA is one of the countries determining safe harbours on certain subjects in transfer pricing area. The study aims at being useful by providing the history of the rise and first implementation of transfer pricing.

Keywords: Transfer pricing, the USA, the best method rule, safe harbours

^(*) Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

Transfer fiyatlandırması alanında ulusal boyutta ilk düzenlemeleri yapan ABD, bu konudaki “temel yapıları ilk gerçekleştiren” ülkedir.¹ Bunun sebebi ABD’de faaliyet gösteren çok uluslu şirket sayısı ve elde ettiği vergi gelirlerinin diğer ülkelere kıyasla daha ciddi olması ile açıklanabilir.

Transfer fiyatlandırması konusunda ulusal boyutta dikkate alınabilecek en önemli düzenleme, ABD tarafından yapılan düzenlemedir. Çünkü 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 almıştır. OECD düzenlemeleri, küçük farklılıklara rağmen ABD düzenlemeleri paralelindedir.²

Çalışmamızda “transfer fiyatlandırması” kavramının anavatanı olan Amerika Birleşik Devletlerindeki transfer fiyatlandırmasının tarihçesine, ilgili düzenlemelere ve uygulamalara yer verilecektir.

2- ABD TRANSFER FİYATLANDIRMASI DÜZENLEMELERİNİN TARİHÇESİ

Amerika Birleşik Devletleri transfer fiyatlandırması konusundaki ilk düzenlemeyi, transfer fiyatlandırması kavramına günümüzde yüklenen anlam ve kaygı çerçevesinde gerçekleştirmemiştir. Yapılan ilk düzenlemelerin amacı ülke içinde faaliyet gösteren grup şirketleri arasındaki transfer fiyatlandırmasını düzenlenmektir.

Amerika Birleşik Devletleri’nde devlet egemenliği ve vergileme açısından çok önemli olan transfer fiyatlandırması konusu ABD Gelir Yasasının 482 numaralı bölümünde düzenlenmiştir.

ABD’de transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenlemeler ilk olarak, İç Gelir Vergisi Kanunun (Internal Revenue Code) 482 numaralı kısmında yer almakla birlikte bu kısmın tarihi 1928 yılına dayanmaktadır. 1934’den beri emsallere uygunluk ilkesi vergilendirmede kullanılmaya başlanmış ve daha sonra dünyaya yayılmıştır. 1968’te ise IRS (Internal Revenue Service) konuyla ilgili yöntemleri belirlemeye yönelik düzenlemeler yapılmış ve geleneksel transfer fiyatlandırması yöntemleri düzenlenmiştir. 1991 yılında ise peşin fiyatlandırma anlaşmaları kabul edilmiştir. İlerleyen yıllarda ise transfer fiyatlandırmasına yönelik olarak işlemsel kâr yöntemleri, en iyi yöntem kuralı gibi ilk düzenlemelerin yapıldığını görmekteyiz. ABD’nin bu çalışmaları daha sonraki yıllarda OECD tarafından temel alınmış ve “Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi”nin kaynağını oluşturmuştur.³

3- TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER ve UYGULAMA SİSTEMİ

ABD’de transfer fiyatlandırmasının yasal çerçevesi İç Gelir Yasasının birçok bölümünde düzenlenmiş olmakla birlikte en önemli düzenlemeler 482 Numaralı bölümde yer almaktadır. Bazı önemli bölümlerin numaraları ise şunlardır: 332, 354, 361, 982, 1059, 6001, 6038, 6501, 6503, 6531, 6662, 7456. Bu bölümlerin yanı sıra birçok düzenleme mevcuttur.⁴

Yukarıda da belirttiğimiz üzere transfer fiyatlandırması konusu ABD Gelir Yasasının 482 numaralı bölümünde yer almaktadır. Söz konusu maddenin tercümesi aşağıdaki gibidir:

¹ Zeynep Arıkan ve Ersan Öz, “Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Önleme Faaliyetleri”, Mali Pusula, S.27, s.93

² Tuncay Kapsuzoğlu, Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması, İstanbul: Oluş Yayıncılık, 2003, s.25.

³ Eyyüp, İnce, “Türkiye’de Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Vergisel Boyut, AB Uyumlaştırması ve Seçilmiş Ülkeler Karşılaştırması”, Yüksek Lisans tezi, Marmara Üniversitesi, 2010.

⁴ Eyyüp, İnce, a.g.e.

*Madde 482. Gelir ve indirimlerin vergi mükellefleri arasında dağıtımı Doğrudan veya dolaylı olarak aynı menfaatler ile sahip olunan veya kontrol edilen tüzel kişiliğe haiz olup olmadıklarına, Birleşik Devletlerde kurulmuş olup olmadıklarına yahut bağlı (ilişkili) olup olmadıklarına bakılmaksızın iki veya daha fazla organizasyon, ticari faaliyet veya işletmenin söz konusu olduğu her olayda, Maliye Bakanı, vergilerin kaçırılmasını önlemek veya bu organizasyonlar, ticari faaliyetler veya işlerden herhangi birinin gelirini açıkça yansıtmak için bir dağıtım, tahsis veya paylaşımın gerekli olduğunu saptarsa, safi gelir, indirimler, mahsuplar veya karşılıkları bu durumdaki organizasyon, ticari faaliyet veya işletmelerin aralarında dağıtabilir, tahsis edebilir veya paylaşırabilir.*⁵

Görüleceği üzere, 482 numaralı bölümün transfer fiyatlandırması ile ilgili düzenlemesi özellikle ilişkili kişileri tek tek saymak yerine, "ilişki"yi, ortak menfaatlere sahip olmaya dayandırmak ve düzeltme yetkisinin kullanımı için faaliyetin tüzel kişilik eliyle yürütülmesini aramayı idareye oldukça geniş bir yetki alanı çizmiştir. Bu kanuna ilişkin çıkarılan yönetmelikte de ayrıca her konuyla ilgili olarak çok sayıda örneğe yer verilerek mümkün olduğunca iyi ve açık anlaşılması amaçlanmıştır.

ABD Kongresi transfer fiyatlandırmasına ilişkin mevzuatı yukarıda belirttiğimiz 482 numaralı bölüm ile yasalaştırdıktan sonra, "IRS" grup içi firmaların transfer fiyatlandırması konusunda kapsamlı bir çalışma yapıp, 482 numaralı bölüm altında uygulanabilir kurallar ile zorlayıcı hükümleri ve stratejileri belirlemesi talimatını vermiştir. IRS bu talimat uyarınca da 1988 yılında "White Paper"ı yayınlamıştır. White Paper, yeniden satış fiyat yönteminin, satış, dağıtım işiyle ilgili ilişkili kuruluş işlemleri, maliyet artı yöntemlerinin de üretim, imalat faaliyetleri için dizayn edildiğini belirtmiştir.⁶

1992 yılında ise özellikle gayri maddi haklara ilişkin üç yeni yöntem olan benzer işlem yöntemi, karşılaştırılabilir ayarlanabilir işlem yöntemi ve karşılaştırılabilir kâr yöntemi önerilmiştir. 1994 yılında gerçekleştirilen değişikliklerle genel prensipler belirlenerek göz önünde bulundurulması gereken üç standart ortaya konmuştur. Bunlar, emsal bedel standardı, en iyi yöntem kuralı ve karşılaştırılabilirlik analizidir.⁷ Transfer fiyatlandırmasına ilişkin ABD'de uygulanan yöntem ve kurallar ile cezalar aşağıdaki bölümlerde incelenmiştir.

3.1- Emsal Bedel Standardı Uygulaması

ABD'deki düzenlemeler kapsamında transfer fiyatlandırmasında baz alınan temel kriter emsal bedellere uygunluk standardıdır. ABD vergi sisteminde yer alan emsallere uygunluk ilkesi şu şekilde tanımlanmaktadır:⁸

Emsallere uygunluk ilkesi, aralarında herhangi bir bağ ya da menfaat bulunmayan taraflarca kendi çıkarları doğrultusunda yaptıkları müzakereler neticesinde gerçekleşen işlemler için belirlenen değerdir. Bu değer serbest piyasa koşulları çerçevesinde saptanan değerdir ve bu değer üzerinden yapılan ticari işlemler tarafların kendi çıkarları doğrultusunda tam güven esasına dayanır.

Diğer yandan 482 numaralı bölümün 1 numaralı alt bölümünün 1 numaralı fıkrasının 4 numaralı paragrafında şu açıklama vardır: "Kontrol altındaki vergi mükellefinin gerçek vergilendirilebilir gelirin

⁵ Ufuk, Olca Tokay, "Çok Uluslu Şirketler Nezdinde Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemindeki Uygulaması" Yüksek Lisans tezi, Marmara Üniversitesi, 2010.

⁶ Mehmet Aktaş, Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Mevzuatında Uygulama Olanakları, İstanbul: Yaklaşım Yayıncılık, 2004, s.179

⁷ Günseli Kurt, Levent Ünlü, "ABD, OECD ve Türkiye'de Transfer Fiyatlandırması-I", Mali Pusula, S.12, 2005, s.72.

⁸ uncaç Kapusuzoğlu, "Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin ABD'de Yapılan Yasal Düzenlemeler II", Vergi Dünyası, s.58

saptanmasında her olay için başvurulacak standart, söz konusu mükellefin kontrol dışındaki mükellefle yaptığı işlemdeki emsallere uygun bedeldir. Eğer kontrol edilen işlemin sonuçları, kontrol dışındaki bir mükellefin işlemleri ile tutarlı ise ya da aynı sonuçlara sahipse emsallere uygunluk söz konusudur. Bununla birlikte karşılaştırılabilir durumlarda, karşılaştırılabilir işlemlere göre emsallere uygunluk sonuçlarına ulaşmak son derece güçtür, çünkü aynı tip işlemler, aynı koşullarda nadiren oluşur.”

Söz konusu ilke 1994 yılından önce ve sonra farklı şekillerde algılanmıştır. Çünkü emsallere uygunluk ilkesi, 1994 yılından önce sadece fiyatlar üzerinde yoğunlaşmıştır.

1994 yılından sonraki uygulamalarda emsallere uygunluk ilkesi fiyatların yanı sıra işlemlerin neticesinde oluşacak kârları da kapsayacak şekilde genişletilmiştir. (emsallere uygunluk ilkesinin uygulamasına yönelik olarak) ABD’de mükellefler Gelir İdaresinin kabul ettiği yöntemlerden olan Maliyet Artı Yöntemi, Kâr Bölme Yöntemi, Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi ya da diğer belirtilmemiş olan yöntemleri kullanabilirler. Kontrol altındaki işlemin emsallere uygunluğu “en iyi yöntem kuralı”na göre değerlendirilecektir.⁹

Bu açıklamalarda emsallere uygunluğun yalnızca fiyatlardan ibaret olmadığı, genel anlamda sonuçlar ile ilişkilendirildiği son derece dikkat çekici bir husustur. Bu “sonuç”, kolaylıkla tahsil edilen, fiyat kadar işlemler sonucu elde edilen kârı da kapsayabilir. Ayrıca emsallere uygunluk burada benzer nitelikteki işlem sonuçları ile de bağdaştırılabilmiştir.

Emsallere uygunluğun karşılaştırılabilir işlemlerle tespit edilmeye çalışılmasında farklı transfer fiyatlandırması yöntemleri geliştirilmiştir. Mülkiyet satışı, hizmet, borç, kiralama gibi farklı işlemlerde farklı yöntemlere başvurulur. Bunlardan her biri için emsallere uygunluk tespitinde olabilecek en uygun yöntem ayrı ayrı belirlenmeli ve uygulanmalıdır. Eğer farklı tipteki işlemler, aynı ticari işlem içinde birleşiyorsa, örneğin, hizmet işlemi mülkiyet satışı ile bağlantılı ise her farklı unsur için farklı yöntemlere başvurulabilir.¹⁰

3.2- En İyi Yöntem Kuralı

“En iyi yöntemin seçilmesinde dikkate alınan iki öncelikli faktör; denetlenen ve denetlenmeyen işlemler arasındaki karşılaştırılabilirlik derecesi ile analizde kullanılan veri ve varsayımların kalitesidir. Eğer seçilmesi gerekli transfer fiyatlandırma yönteminde bu faktörler açıkça ortaya konulmamışsa, ilave bir faktör, yani farklı herhangi bir yöntemin ürettiği sonuçlar dikkate alınabilir. “İşlemlerin karşılaştırılabilir olup olmadığını anlamak için fonksiyonel analiz yapılması gerekir. Fonksiyonel analizde amaç, yapılan işlemde kullanılan aktiflerin ve üstlenilen risklerin tespit edilmesidir (hem kontrollü hem de kontrol dışı işlemde). Fonksiyonel analiz hem ABD hem de OECD sistemi için kritik öneme sahiptir. ABD’deki son düzenlemeler, transfer fiyatlandırması ayarlamalarının önceki düzenlemelere göre daha fazla ekonomik teori analizlerine dayanmasını teşvik etmektedir. Bu ilave esneklik hem mükelleflere hem de vergi idaresine daha etkin ve yaratıcı fiyatlandırma yöntemleri geliştirme fırsatı vermektedir.”¹¹

Bu konuda tarihe geçen bir mahkeme kararı, 1962 yılında Frank V. International Canadian Corp. için verilmiştir. Söz konusu olayda anılan şirket, bağlı kuruluşuna kimyasal madde satışı yapmaktadır.

⁹ Tuncay Kapusuzoğlu, a.g.e., s.58

¹⁰ Kapusuzoğlu, Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması, s.32

¹¹ Ufuk Olca Tokay, a.g.e.

Bu satışta fiyat, üretim maliyetleri, genel gider ve dağıtım masrafları toplamına %6 oranında bir ilave ile saptanmıştır. IRS elemanları bu tipte bir oranın emsallere uygunluk açısından hatalı olduğunu iddia etmişlerdir. Şirket ise %6 oranının üretim faaliyeti için mantıklı bir getiri oranı olduğunu, konunun 482. sayılı kısma aykırı olmadığını iddia etmiştir. Mahkeme de şirketin açıklamasını mantıklı bulmuş, IRS elemanlarının iddiasını reddetmiştir.¹²

En iyi yöntem kuralına göre, birbirleriyle ilişkili taraflar arasındaki emsal bedeli sonuçları öyle bir yöntemle tespit edilmelidir ki işlemin içinde bulunduğu şartlar ve gerçekler altında emsal bedel sonuçlarına ilişkin en inandırıcı ölçü sağlanabilmelidir. Yöntemler arasında herhangi bir öncelik ya da birinin diğerine göre daha inandırıcı olduğuna dair herhangi bir kural söz konusu değildir. Emsallere uygunluk sonuçlarını belirlemede her yöntem uygulanabilir. Keza bir yöntemin uygulaması tutarsız sonuçlar vermişse, yöntemde değişiklik zorunlu hale gelecektir.¹³

3.3- Karşılaştırılabilirlik Analizi

Karşılaştırılabilirlik, OECD’de olduğu gibi ABD’nin 482 numaralı bölümdeki transfer fiyatlandırması analizlerinin de temelini oluşturmaktadır. 1992 yılına kadar olan düzenlemeler, karşılaştırma konusunda ya hep ya hiç biçiminde son derece katı bir yapıya sahiptir. Son düzenlemeler iş, ticaret ve ekonomi dünyası doğrultusunda daha yumuşak hükümler getirmiştir. Genel olarak, kontrol altındaki bir işlemin emsallere uygunluk sonuçlarını doğurup doğurmadığı hususu, bu işlemin sonuçları ile kontrol dışındaki vergi mükellefinin karşılaştırılabilir koşullar altındaki işlemlerinin sonuçlarının birlikte ele alınması ile değerlendirilmektedir. Karşılaştırılabilirlik, emsallere uygunluk kapsamında kâr ya da fiyatı etkileyen etkenlerin tümüne birden bağlıdır. karşılaştırma olgusu, transfer fiyatlandırmasını test eden yöntemlerden ve özel karşılaştırma standartlarından önemli ölçüde etkilenmektedir. Başvurulan her yöntemin, karşılaştırılabilirliği etkileyen tüm unsurları kendi açısından tahlil etmesi gerekmektedir.¹⁴

ABD’de transfer fiyatlaması düzenlemeleri, öncelikler koyma ya da transfer fiyatlandırma yöntemlerinin seçilmesi hususlarını belirlemek yerine mükellef ve IRS’i en iyi fiyatlama yolunu belirlemek için aşağıda belirtilen karşılaştırılabilirlik analizini yapmaya zorlamıştır:¹⁵

- Fonksiyon,
- Sözleşme hükümleri,
- Riskler,
- Ekonomik şartlar,
- Mal veya hizmet.

Görüldüğü üzere ABD uygulamasında katlanılan risk de önemli unsurlardan birisi olarak kabul edilmektedir. Ayrıca, özel durumlar adı altında piyasaya giriş stratejisi, farklı coğrafi piyasalar ve yer tasarrufu da ayrı unsurlar olarak sayılmıştır.¹⁶

¹² Kapusuzoğlu, Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması, s.34

¹³ Kapusuzoğlu, Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması, s.62

¹⁴ Ufuk Olca Tokay, a.g.e.

¹⁵ Mesut Koyuncu, Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslar arası Transfer Fiyatlandırması, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2005, s.398

¹⁶ Mehmet Saraç, “Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlaması ve Amerikan Vergi Sisteminde Bu Konudaki Yasal Düzenlemeler” Vergi Dünyası, s.282, (Şubat 2005), s.93

3.4- Emsal Bedel Aralığı

ABD uygulamasında, emsallerine uygunluk aralığı en iyi yöntem kuralları altında benzer karşılaştırma ve güvenilirlik özelliğine sahip birden fazla kontrolsüz işlemten yararlanılarak yalnızca bir fiyat veya marj bulunması yoluna gidilmesi yoluyla tespit edilir. Bu mümkün değilse kontrolsüz işlemlerde karşılaştırılabilirlik ve güvenilirlik açısından önemli ölçüde sapma gösteren vakalar, emsallere uygunluk aralığı saptanmasında elemeye tabi tutulur. Maddi varlıkların etkisi saptanabildiği durumlarda gerekli uygun ayarlamalar yapılarak emsallere uygunluk aralığı bulunur. Buna karşılık kontrolsüz işlemler benzer değilse veya gerekli ayarlamalar yapılamıyorsa, uygun istatistikî yöntemler kullanılarak bir aralık bulunabilir. Geçerli istatistiksel yöntemler uygulanarak elde edilen fiyat veya kâr marjı verilerinden bir seri elde edilir. ABD’de istatistikî yöntemle elde edilen fiyat veya marj serisine “dörtlü aralık” denmektedir. Bazı durumlarda emsal bedel aralığının güvenilirliğini arttırmak amacıyla karşılaştırılabilir değerlerin tümü dikkate alınmakla birlikte istatistikî tekniklerle emsal bedel aralığı kısıtlanmaktadır.¹⁷

Örneğin, %90 bir olasılıkla %25 ve altı ile %75 ve üstü değerler hesaplamalara alınmamakta ve emsal bedel aralığı kalan ortadaki değerlerden oluşmaktadır. Kontrollü işlemdeki fiyat yerine ikame edilecek fiyat, emsal bedel aralığından elde edileceği ve bu fiyat ayarlama yapılmamasında kullanılacağı için aralığı oluşturacak değerlerin tespiti çok önemlidir.¹⁸

3.5- Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri

ABD uygulamasında ticari işlemlere uygulanacak yöntemler, maddi duran varlıkların ve maddi olmayan varlıkların transferlerine göre ayrı ayrı düzenlenmiştir. Maddi duran varlıkların transferinde kullanılabilecek yöntemler;¹⁹

- Karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemi,
- Yeniden satışı fiyatı yöntemi,
- Maliyet artı kâr yöntemi,
- Karşılaştırılabilir kârlar yöntemi,
- Kâr bölüşüm yöntemi,
- Belirtilmeyen yöntemler.

Maddi olmayan varlık transferlerinde ise;

- Karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem yöntemi,
- Karşılaştırılabilir kârlar yöntemi,
- Kâr bölüşüm yöntemi,
- Belirtilmeyen yöntemler.

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. Belirtilmeyen yöntemler ise yasada yer alan yöntemlerin hiç birisi ile emsallere uygun fiyata ulaşma olanağı yoksa devreye girmektedir. Buna göre, mükellefler kendi belirleyecekleri

¹⁷ Hüseyin Işık, Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, Ankara: Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama, Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, 2005, s.102

¹⁸ Namık Kemal Uyanık, Transfer Fiyatlandırma, TURMOB yayınları, Ankara, 2006, s.62, 63

¹⁹ Saraç, a.g.e., s.91

bir yöntemi emsallere uygun fiyatı en iyi yansıtacak biçimde uygulayabilecekleridir. Ancak bu şekilde mükellefçe belirlenen yöntemin 482 numaralı bölümdeki esaslara uygun olması gerekmektedir.

ABD’de kullanılan yukarıdaki yöntemler arasında sayılan “Belirtilmeyen Yöntemler” ile “Karşılaştırılabilir Kâr Yöntemi” emsallerine uygunluk ilkesiyle tutarlı olmayan yaklaşımlar olarak göze çarpmaktadır. İki yöntem, ABD dışındaki OECD üyesi diğer ülkeler tarafından kabul edilmemektedir. Belirtilmeyen Yöntemler yaklaşımında koşullara bağlı olarak birkaç alternatif arasında uygulanabilecek yöntem seçilecektir. Karşılaştırılabilir Kârlar Yönteminde, karşılaştırılabilir durumdaki emsali kurumlardaki kâr göstergelerinden yararlanılarak, bağımlı şirketlerin karşılaştırılabilir emsal şirketler objektif olarak belirlenmeye çalışılacaktır. Dolayısıyla emsallerine uygun bedelin aranmasından vazgeçilmektedir. Buna rağmen sonuçlar, emsallerine uygunluk aralığında ise kabul edilecektir.²⁰

ABD’de Belirtilmeyen Yöntemler seçeneği, gerçekçi seçeneklerin dikkate alınması ilkesine dayanmakta ve kontrollü işlemler için emsallere uygunluk tespitinde kullanılabilir. Belirtilmeyen yöntemlerin mutlaka 482-1’deki koşullara uygun olması gerekmektedir. Mükellefler, öncelikle yasadaki seçenekleri göz önüne alacaklardır. Ancak bu seçeneklerin hiçbirini tercih edilebilir nitelikte olmazsa yasa da belirtilmeyen yöntemler hesaplamalarda kullanılabilir. Bu yöntemde kontrollü mükellef, kontrollü işlem için kendi işlemine uygun gerçekçi ve makul bir seçenek tercih edecektir. Son düzenlemeler en iyi yöntem kuralı çerçevesinde vergi mükellefinin seçtiği transfer fiyatlandırması yönteminin makul olup olmadığını anlamak için yedi unsur belirlemiştir.

Bunlar:²¹

- 1- Vergi mükellefinin ve ilişkili kuruluşlarının tecrübe ve bilgi birikimi,
- 2- Sağlıklı verinin mevcudiyeti ve vergi mükellefinin verilere ulaşması,
- 3- Vergi mükellefinin transfer fiyatlaması mevzuatının gereklerini yerine getirme seviyesi,
- 4- Vergi mükellefinin transfer fiyatlaması işlemlerini baz aldığı ve kalifiye personeller tarafından hazırlanmış çalışma ya da analizin düzeyi,
- 5- Vergi mükellefinin ekstrem seviyedeki emsal fiyatları, transfer fiyatlamasına esas alıp almadığı,
- 6- Mükellefin önceden mutabık kalınmış fiyatlama yöntemini, ya da önceki yılki inceleme sırasında aynı işlem için IRS tarafından onaylanmış bir yöntemi uygulayıp uygulamadığı,
- 7- Grup içi toplam işlemler içindeki transfer fiyatlaması ayarlamasının büyüklüğüdür.

3.6- Transfer Fiyatlandırması ile İlgili Ceza Sistemi

ABD’de Transfer Fiyatlandırması ile ilgili ceza hükümleri 1990 yılında yasalaşmıştır. Bu hükümler, transfer fiyatlandırmasının uygulanmasında ve saptanmasında uluslararası şirketlerin kötü niyetlerini engellemekte ve cesaretlerini kırmaktadır.

Yasalaşan ceza hükümleri ile değerlendirme hatalarından dolayı olması gerekenden düşük vergi ödemelerinde %20 oranında ceza istenmektedir. Değerleme hatalarının büyüklüğüne göre bu oran %40’a çıkarmaktadır. Cezalar, işlemsel cezalar ve net düzeltme cezası olmak üzere başlıca iki kategoride değerlendirilmektedir. İşlemsel cezalar çok uluslu şirketler bünyesinde gerçekleştirilen transfer fiyat-

²⁰ Işık, a.g.e., s.113

²¹ Mehmet Aktaş, Uluslar Arası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Mevzuatında Uygulama Olanakları, İstanbul: Yaklaşım Yayıncılık, 2004, s.179

lamasının olması gerekenden farklı beyan edilmesi esasına dayanırken, net düzeltme cezalarında işletmenin yapmış olduğu brüt satış tutarının vergilendirilebilir kısmında idarece yapılan düzeltme miktarının yekunu dikkate alınmaktadır. İşleme dayalı cezalara göre, eğer mükellefin satışa konu olan bir mal veya hizmet için belirlediği fiyat, ilgili kanunda belirlenen doğru fiyatın %200 üzerinde ya da %50 altında ise, bu suretle eksik ödenen verginin %20'si oranında cezaya tabi tutulur. Örneğin, çok uluslu bir şirketin başka bir ülkede faaliyette bulunan iştirakine sattığı mal ya da hizmetin fiyatının işlem başına 4000 USD olması gerekirken, 8000 USD olduğu saptanırsa, kanunen belirlenen doğru fiyattan %100 fazla bir fiyat uygulandığı için, bu suretle neden olunan vergi kaybına ilave olarak %20 ceza uygulanır. Eğer, mükellefin satışa konu olan bir mal veya hizmet için belirlediği fiyat, ilgili kanunda belirlenen doğru fiyatın %400 üzerinde ya da %25 altında ise, bu suretle eksik ödenen verginin %40'ı oranında cezaya tabi tutulur. Örneğin, çok uluslu bir şirketin başka bir ülkede faaliyette bulunan iştirakine sattığı mal ya da hizmetin işlem başına fiyatının 16.000 USD olması gerekirken, 4000 USD olduğu saptanırsa, kanunen belirlenen doğru fiyattan %25 daha az bir fiyat uygulandığı için, bu suretle neden olunan vergi kaybına ilave olarak %40 ceza uygulanır.²²

Net düzeltme cezasında, çok uluslu bir işletmenin farklı ülkelerde faaliyet gösteren bağlı işletmeler arasında yapılan mal veya hizmet satışı sonucunda elde edilen brüt toplam gelirin vergilendirilebilir kısmı üzerinde yapılan düzeltme 5 milyon dolardan veya toplam faturalı brüt satışın %10'undan fazla ise, eksik beyan edilen gelirin %20'si tutarında cezaya tabi tutulur. Eğer bahsedilen tutar 20 milyon dolardan veya toplam faturalı brüt satışın %20'sinden fazla ise, söz konusu ceza oranı %40'a yükseltilir. ABD'deki ceza sisteminin amacı vergi mükelleflerini grup içi transferlerdeki fiyatlamayı emsaline uygun yapmaları ve bunu belgelemeleri konusunda makul bir çaba içine sokmaktır. Son düzenlemeler, vergi mükelleflerinin standartlara daha rahat uyabilmeleri için kolaylıklar getirmiştir. Bunlardan bazıları aşağıya alınmıştır:

- Vergi mükelleflerinin ilgili verileri yıl bittikten sonra bulmaları konusundaki mecburiyet kaldırılmış, bunu yerine mükelleflerin vergi yılı bitmeden önceki mevcut verilere dayalı olarak işlem yapabilmesine imkân verilmiştir.
- En iyi yöntem kuralının uygulanmasına açıklık getirilmiş ve bu kuralın uygulanmasında potansiyel tüm yöntemlerin analizinin gerekli olmadığı belirtilmiştir.
- Transfer fiyatının makul olup olmadığının belirlendiği analizde transfer fiyatlama ayarlamalarının büyüklüğü ile grup içi işlemlerin yapısı karşılaştırılır.
- Transfer fiyatlamasında kullanılan ancak tam olarak tanımlanmamış yöntemlerin, kâr paylaşım yönteminin ve gayri maddi haklar için yapılan toplu ödemelerin vergi beyannamesinde açıklanma yükümlülüğü kaldırılmıştır.²³

3.7- Uygulama İstisnaları

ABD her ne kadar ağır ceza sistemine sahip olmakla birlikte, oldukça karmaşık bir yapıya sahip olan transfer fiyatlandırmasında iyi niyetli mükellefleri korumaya yönelik kurallara sahiptir. Aşağıdaki şartların oluştuğu durumda ceza kesilmeyecektir:²⁴

²² Mehmet Aktaş, a.g.e., s.178

²³ Mehmet Aktaş, a.g.e., s.178

²⁴ Mesut Koyuncu, a.g.e., s.400

- Mükellefin, 482 numaralı bölümde belirtilen fiyatlama yöntemlerinin makul bir şekilde kullanması neticesinde transfer fiyatlarını hesaplanması,
- Mükellefin, belgeleriyle kullanılan yöntem ile belirlenen fiyatın doğru olduğunu ve seçilen yöntemin makul olduğunu göstermesi,
- Mükellefin, gelir idaresinin talebi üzerine 30 gün içinde belgelerini sunması, durumunda ceza kesilmeyecektir.

Yabancı kökenli şirketler arasındaki işlemlerin ABD'deki vergilendirilebilir geliri etkilememesi halinde de ceza kesilmeyecektir. IRS ilişkili şirketler arasındaki işlemleri incelemesi sonucu yukarıda özetlenen vergi cezaları uygulanmaktadır. ABD'de verilen cezaların kaldırılmasına ilişkin bir dava örneği, DHL şirketi ile ilgilidir. Amerika içinde kargo ismi ile iştigal eden şirket zaman içinde gelişerek ABD dışında faaliyet göstermek üzere DHL'i (Document Handling Limited International) kurmuştur. IRS, iki şirket arasında ilişkiyi incelediğinde ABD dışında kurulan ve faaliyet gösteren DHL'in ABD şirketi olan DHL'ye ticari isim hakları karşılığında royalti ödemesi gerektiğini iddia etmiştir. Konu ilk derece mahkemesine intikal etmiştir. Vergi mahkemesi DHL'in %0.75 oranında royalti ödemesine ve önceden ödenmiş royaltiler için düzeltilmiş gelir üzerinden hesaplanan eksik vergiler için %20 oranında ceza kesilmesine karar vermiştir. Ayrıca mahkeme ticari isim haklarının yanlış beyan edilmesini, yanlış işlem beyanı saymış, yanlış beyana göre eksik ödenen vergi için cezayı %40 oranına yükseltmiştir. Bu çerçevede 1990, 1991 ve 1992 yılları için eksik ödenen vergilerin sırasıyla 194,5 milyon \$, 14 milyon \$ ve 216 milyon \$ olduğunu; aynı yıllar için sırasıyla 75 milyon \$, 3 milyon \$ ve 84,5 milyon \$ ceza kesilmesine karar vermiştir. Şirket bu kararı temyiz etmiştir. 9'uncu Daire, ticari ismin devamı ve geliştirilmesi için ABD'deki reklam, piyasa ve geliştirme harcamalarını DHL'nin üstlendiğini, ABD dışındaki bu tür harcamaların DHL'nin yaptığını ve buna ilişkin riskin DHL tarafından üstlendiğini gerekçe göstererek önceki kararı bozmuş ve ortada ödenmesi gereken bir royalti bulunmadığı yönünde karar vermiştir.²⁵

3.8- Güvenli Limanlar

Amerika Birleşik Devletleri transfer fiyatlandırma alanında bazı konularda güvenli limanlar tespiti yapan ülkelerden birisidir. Bağımlı işletmeler arasındaki kredi veya avans verme işlemlerinde uygulanan faiz oranlarının tespit edilen güvenli liman oranlarından farklı olması halinde, bağımlı işletmeler arasında uygulanan oranlar yerine tespit edilen oranların esas alınması uygulaması bunlardan bir tanesidir.²⁶

Yazılı bir belgeyle belgelendirilip belgelendirilmediğine bakılmaksızın kredi veya avans verme veya mevcut bir kredinin uzatılması işlemlerinde uygulanan veya uygulanması gereken faiz oranları borçluluk halinin ortaya çıktığı zamanda aynı durumdaki bağımsız taraflar arasında uygulanan emsal faiz oranlarına eşit olmalıdır. Bu konudaki güvenli liman tespitinde uygulanabilir federal faiz oranı; vadesi üç yıldan fazla olmayan kredi vermelerde kısa dönem federal faiz oranı, üç yıldan fazla fakat dokuz yıldan az olanlarda orta dönem federal faiz oranı ve dokuz yıldan fazla vadelerde ise uzun dönemli faiz oranı esas alınmıştır. Bu kurala göre bağımlı şirketler arasında uygulanan faiz oranı uygulanabilir federal faiz oranının %100'ünden aşağı olamaz, (alt limit) %130'undan fazla olamaz (üst limit).

²⁵ Ufuk, Olca Tokay, a.g.e.

²⁶ Namık Kemal Uyanık, a.g.e. s.278

Eğer, bağımlı şirketler arasındaki işlemlerde hiç faiz uygulanmadı ise veya uygulanan faiz oranı alt limit oranından az ise; emsal faiz oranı yılda iki defa hesaplanmak üzere alt limite eşit olarak kabul edilmektedir. Yine aynı şekilde, uygulanan faiz oranı üst limit oranından fazla ise emsal faiz oranı yılda iki defa hesaplanmak üzere eşit olarak kabul edilmektedir.²⁷

4- SONUÇ

Çalışmamızda transfer fiyatlandırmasının anavatanı olan ABD'deki transfer fiyatlandırması ile ilgili düzenlemelere özet olarak yer verilmiştir. Transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak dünyadaki ilk yasal düzenlemeler ABD'de yapılmıştır. Bundan sonra diğer ülke ve kuruluşların (özellikle OECD'nin) yaptıkları düzenlemeler de sürekli ABD'deki düzenlemeleri esas almıştır. Devlet egemenliği ve vergi açısından son derece duyarlı olan "transfer fiyatlandırması" konusu, ABD'de Gelir Yasası'nın 482 numaralı kısmında yer almaktadır. Bu kısma ilişkin olarak yapılan düzenlemeler, transfer fiyatlandırması konusunda genel amaçtan uygulanacak yöntemlere kadar çok ayrıntılı hususları içermektedir. Çalışmanın, transfer fiyatlandırmasının ortaya çıkışı ve ilk uygulamaları ile ilgili bilgi edinilmesi açısından faydalı olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- AKTAŞ, M. Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Mevzuatında Uygulama Olanakları, İstanbul: Yaklaşım Yayıncılık, 2004.
- ARIKAN, Z. ve ÖZ E. "Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Önleme Faaliyetleri", Mali Pusula Dergisi, S.27, ss.93-98.
- IŞIK, H. Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama, Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Ankara, 2005.
- İNCE, E. "Türkiye'de Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Vergisel Boyut, AB Uyumlaştırması ve Seçilmiş Ülkeler Karşılaştırması", Yüksek Lisans tezi, Marmara Üniversitesi, 2010.
- KAPUSUZOĞLU, T. "Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin ABD'de Yapılan Yasal Düzenlemeler II", Vergi Dünyası, S.215, (Temmuz 1999), ss.101-104.
- KAPUSUZOĞLU, T. Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2003.
- KOYUNCU, M. Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslar arası Transfer Fiyatlandırması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2005.
- KURT, G., ÜNLÜ, L. "ABD, OECD ve Türkiye'de Transfer Fiyatlandırması-I", Mali Pusula Dergisi, S.12, 2005.
- SARAÇ, M. "Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlaması ve Amerikan Vergi Sisteminde Bu Konudaki Yasal Düzenlemeler" Vergi Dünyası, S.282, (Şubat 2005), ss.91-96.
- TOKAY, U. O. "Çok Uluslu Şirketler Nezdinde Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemindeki Uygulaması" Yüksek Lisans tezi, Marmara Üniversitesi, 2010
- UYANIK, N. K. Transfer Fiyatlandırma, Ankara: TURMOB, 2006.

²⁷ Ufuk Olca Tokay, a.g.e