

EMSALLERE UYGUNLUK PRENSİBİ ÇERÇEVESİNDE ULUSLARARASI TRANSFER FİYATLANDIRMANIN DEĞERLENDİRİLMESİ

*ASSESSMENT OF INTERNATIONAL TRANSFER
PRICING WITHIN THE ARM'S LENGTH
PRINCIPLE*

Yrd.Doç.Dr. Mahmut YARDIMCIOĞLU *

Arş.Gör. Veli ÖZER *

Arş.Gör. Nuray DEMİREL *

Öz

Küreselleşme süreciyle faaliyet alanlarını yaygınlaştırma olanağı bulan çokuluslu şirketler, transfer fiyatlandırma yoluyla vergi sonrası toplam karlarını maksimize edebilmektedirler. Ülkeler arası vergi oranlarının farklılığı da, transfer fiyatlandırma için motive edici bir unsur olmaktadır. Transfer fiyatlandırma, vergi tabanlarını aşındırdığı için hükümetler için de çok önemli bir konudur. ABD ve OECD başta olmak üzere, transfer fiyatlandırmanın bu olumsuz etkisini bertaraf edebilmek için bir takım düzenlemeler yapılmıştır. Bu konudaki en önemli düzenleme “emsallere uygunluk prensibi”dir. Çalışmada, emsallere uygunluk prensibi çerçevesinde transfer fiyatlandırma konusunda değerlendirmelerde bulunulmuştur.

* Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Muhasebe Finansman Anabilim Dalı.

Anahtar Kelimeler: Uluslararası transfer fiyatlama, emsallere uygunluk prensibi, OECD transfer fiyatlandırması düzenlemeleri

Abstract

Multinational corporations that have opportunity to enlarge their scope through globalization process can maximize their after-tax profit by using transfer pricing. Also differences in tax rates among countries are a motive in using transfer pricing. Since transfer pricing wears off the tax base, it is a fundamental matter for the governments. A set of arrangements have been done especially by USA and OECD in order to eliminate this negative effect of transfer pricing. The most important arrangement about this aspect is the “arm’s length principle”. In this study, transfer pricing is evaluated within the framework of the arm’s length principle.

Key Words: International transfer pricing, the arm’s length principle, OECD arrangements

1. Giriş

Genel olarak çok uluslu şirket, bir ana merkez ve bu merkeze bağlı olarak değişik ülkelerde faaliyet gösteren şube, şirket veya iştiraklerden oluşmaktadır. Merkez izlediği stratejiler çerçevesinde, bağlı şirket ve şubelerin yönetimini organize etmekte ve denetlenmektedir. Yönetim, organizasyon ve

denetim işlevlerini ana merkez üstlenmektedir. Ana merkeze bağlı olarak faaliyet gösteren bağlı şirketler ve şubeler ise elde ettikleri kazançların tamamını veya bir kısmını merkeze transfer etmektedirler (Seyidoğlu, 1996: 660). Şirketlerin bölümler arası mal ve hizmet satımlarında uygulanan fiyat, transfer fiyat olarak tanımlanmakta ve çok uluslu şirketler firmalar arası ticaretle belirledikleri fiyatlarla genelde vergi avantajı sağlama amaçlı kar transferi yapmaktadır (Madan, 2000).

1990’den itibaren soğuk savaş döneminin bitmesi ve teknolojik gelişmenin hızlanmasıyla beraber para, mal, hizmet ve bilgi kolaylıkla yer değiştirmeye başlamış ve küreselleşme olgusu doğmuştur (Kim ve Swinnerton, 1997: 17). Global Pazar aksaklıkları “global market imperfections” özellikle vergisel alanda çok uluslu şirketlerin, karlarını arttıracakları şekilde çeşitli ülkelere yayılmalarına sebep olmuştur (Emmanuel, 1999). Uluslararası faaliyetlerin artmasıyla beraber, özellikle sermaye olmak üzere ekonomik faktörlerin kolayca yer değiştirebilmesi, bu alanda uluslar arası düzenlemeler için çalışmalara başlanmasını gerekli kılmıştır (Hines, 1999: 319).

Küreselleşme süreciyle beraber, şirketler ödeyecekleri vergi miktarlarını ve yerini, kuruluş yeri seçimlerini belirleyerek ayarlayabilmektedir. Finan-

sal performansını arttırmak isteyen şirketler, üretim merkezleri ile dağıtım ve pazarlama merkezini farklılaştırarak, mal ve hizmet transferlerinde emsallere uygunluğa aykırı hareket ederek kar transferi sağlayıp, yükümlü oldukları vergilerden kaçınabilmektedir (Alptürk, 2002: 156). Böylece çokuluslu şirketler vergi oranları düşük hatta sıfır olan ülkelerde bulunan işletmelerindeki finansal tablolarını yüksek kârlarla, vergi oranları yüksek ülkelerde bulunan işletmelerindekileri ise düşük kârlarla gösterebilmektedirler (Saraç, 2005). Vergi amaçlı bu manipülasyonlar yurt içinde kurulu şirketler için mümkün olmamakta, bu yüzden çok uluslu şirketler lehine rekabet eşitsizliği doğurmaktadır (Bucks ve Mazerov, 1993: 385). Bu nedenle transfer fiyatlandırması çok uluslu şirketler için fonların transferinde en önemli mekanizma haline gelmiştir (Chan ve Chow, 1997). Bunun sonucunda da, transfer fiyatı sorunuyla karşı karşıya kalan düzenleyici otoriteler, gerçeğe uygun (fair) transfer fiyatı belirlemek için harekete geçmiştir (Madan, 2000).

2. Transfer Fiyatlandırmanın

Amaçları

Transfer fiyatlandırmasının amaçları genelde üç şekilde ortaya konulabilmektedir. Bunlar: Vergileme ilgili amaçlar, şirket yönetimi ile ilgili amaçlar

ve uluslararası amaçlardır. Vergileme ile ilgili amaçlar, vergi yükünü idare etme, vergi düzenlemelerine uymak, tarifeleri idare etme şeklinde özetlenebilir. Şirket yönetime ilişkin amaçlar, çalışanların performans değerlendirilmesini yapmak, yöneticilere motivasyon sağlamak ve teşvik etmek olarak gösterilebilir (Wilson, 1993). Uluslararası amaçlar, rekabetçi piyasadaki konumunu sürdürmek, nakit transfer sınırlamalarından kurtulmak, ülkeler arası enflasyon ve döviz kuru riskini minimize etmek, gerçek maliyetler ve geliri uygun bir şekilde yansıtmak olarak söylenebilir (Cravens, 1997).

Yapılan araştırmalarda çok uluslu şirketlerin beyan ettikleri kazançların yerel vergi oranları ile ters orantılı olduğu ve bunun bir kısmının firma içi ticaret sonucu ortaya çıktığını göstermiştir (Borkowski, 2002). ABD'ye ithal edilen ürünlerle ilgili yapılan bir araştırmada da, ithalatta beyan edilen değerle, vergi ve gümrük vergisi oranları arasında anlamlı ilişkiler bulunmuştur (Swenson, 2001). Bunun yanında Madan da, vergi oranlarının firmalar arası ticaretin yapısını etkilediği sonucuna ulaşmıştır (Madan, 2000). Bir başka çalışmada Madan, ev sahibi ülkede (host country) vergi oranlarının yüksek olmasının, firmalar arası ara mal (intermediate goods) ticaretinde, çok uluslu şirketlerin daha

yüksek transfer fiyatı belirleme eğiliminde olduğunu göstermiştir (Madan, 1998). Bunun yanında Ernst&Young'ın yaptığı araştırmada da, firmaların %90'nı transfer fiyatlandırmanın kendileri için çok önemli olduğunu belirtmiş ve önümüzdeki iki yıl içinde kendileri için çok kritik ve önemli olacağını bildirenlerin oranı da %77 oranında çıkmıştır (Ernst&Young, 2005: 5-15). Yani, vergisel konuların, transfer fiyatlandırma güdüleyicisi olduğu ampirik olarak kanıtlanmıştır. Çok uluslu şirketlerin vergiden kaçınma yoluna gitmeleri, vergi idarelerinin geniş kapsamlı kurallar koymalarına sebep olmuştur (Ho ve Lau, 2002: 63). Bu kurallar genellikle örtülü sermaye (thin capitalization) ve transfer fiyatlandırmasına yönelik olmuştur (Zee, 1998: 588). Bunun sebebi şirketlerin genellikle transfer fiyatlandırma yoluyla ülkelerin vergi tabanlarını (tax base) aşındırmalarıdır (Emmanuel, 1999). Bu nedenle, transfer fiyatlandırma sadece çokuluslu şirketler için değil, özellikle gelişmekte olan ülkeler olmak üzere, birçok ülke ekonomisi için de önemli bir konu olmuştur (Lee, 2006). Transfer fiyatlandırma manipülasyonlarının az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde yaygın olduğu kabul görse de, makroekonomik ölçekte bu kanının yanlış olduğunu gösteren (en azından Çin Halk Cumhuriyeti'nde) araştırmalar da mevcuttur (Chan ve Chow, 1997).

Şirketler transfer fiyatlandırma işlemlerinde, vergi suçu işlemiş olmamak için, vergi otoritelerinin kurallarına uymak zorundadır. Bu nedenle, transfer fiyatlandırma işlemlerinin vergi kanunlarına uygun olması gerekir. Transfer fiyatlandırma işlemlerinin vergi kurallarına uygunluğu, genellikle vergi departmanları ve Finansal Genel Müdür (CFO) veya mali işler departmanı tarafından yapılır. Ancak bu uygunluğun sağlanması konusundaki sorumluluğun hangi departmana ait olacağı bölgeler (kıtalar) arası farklılık gösterir. Amerika bölgesinde bu sorumluluk büyük ölçüde vergi departmanlarına aitken, Asya-Pasifik ve Avrupa birliği ülkelerinde bu sorumluluk CFO veya mali işler departmanına aittir (Ernst&Young, 2005: 17).

3. Transfer Fiyatlandırmaya İlişkin ABD ve OECD Düzenlemeleri

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak dünyadaki ilk yasal düzenlemeler ABD'de yapılmıştır. Düzenlemelerde ve uygulamalarda bu ülke başı çekmiştir. Bundan sonra diğer ülkeler ve uluslararası kuruluşlar yaptıkları düzenlemelerde, sürekli ABD örneğini esas almışlardır (Kapusuzoğlu, 1999). Özellikle OECD'nin düzenlemeleri, ABD Gelir İdaresinin geniş kapsamlı ve detaylı düzenlemelerinden ilham almıştır (Plasschaert, 1994: 4).

Transfer fiyatlandırması konusu

ABD’de Gelir Vergisi Kanunu’nun 482 numaralı kısmında (Internal Revenue Code, Section 482) yer almıştır. Bu kısım ilk olarak 1928 yılındaki Gelir Anlaşmasında (The Revenue Act of 1928) yer almaktadır (Kapusuzoğlu, 1999). Daha sonraki önemli gelişme, 1968 yılında 482 numaralı kısmın bugünkü şeklinin yayınlanmasıyla ortaya çıkmıştır. ABD’nin 1968 yılındaki hukuksal düzenlemelerinden sonra konu ile ilgili olarak dünya liderliğini ele almıştır. Bundan sonra diğer ülkeler de emsallerine uygunluk ilkesini benimsemeye başlamışlardır. ABD’nin çalışmaları beraberinde OECD’nin 1979 ve 1984 Rehberlerinin ortaya çıkmasına vesile olmuştur (Kim ve Swinnerton, 1997). 1986 Vergi Reform’unun bir parçası olarak transfer fiyatlandırma ile ilgili olarak 482 numaralı bölüm altında 1988’de, Şirket İçi Fiyatlandırmanın Bir Çalışması yayımlanmıştır. Bu kısım, yöneticiler ile vergi idaresi arasında bir takım tartışmaları beraberinde getirmiş ve nihai düzenlemeler 1994’ten 1996’a kadar yayınlanmıştır (Gustafson ve diğerleri, 1997: 500).

ABD’deki 482 numaralı bölüm diğer grup içi işlemlerinde olduğu gibi çok uluslu şirketlerin mal ve hizmet ihraç ve ithalatındaki fiyatların emsallerine uygun olmasını vurgulamaktadır. ABD uygulamasında, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasında 1994 yılından önce sadece fiyatlar

üzerinde durulmuştur. 482. Bölümde 1994 yılı ve izleyen dönemde yapılan değişikliklerle emsallere uygunluk sadece fiyatlar üzerinde yoğunlaşmaktan ziyade, işlemler sonucu elde edilen karları da kapsar hale gelmiştir. Gelir idaresi bağlı şirketler arasındaki fiyatların emsallerine uygun olmasının yanında, işlemlerden elde edilen karları da incelemeye almıştır (Kapusuzoğlu, 1999: 61-62). Ancak tüm bu düzenlemelere rağmen, global vergi sistemi içinde transfer fiyatlama teknikleri ABD firmalarının karlarını denizötesine (overseas) taşımasına etkili bir şekilde izin vermektedir (Mandolfo, 2007).

OECD ilk olarak 1963’te, çifte vergilendirmeyi önleme amaçlı olarak Gelir ve Servet Vergilerinde Vergi Anlaşması Modeli’ni (Model Tax Convention on Income and on Capital) (OECD Modeli) tanımlamış ve o günden beri bunu güncellemektedir. Örtülü kazanç ve örtülü sermaye ile ilgili olarak OECD Modeli’nin 9 uncu, 25 inci ve 26 ıncı maddelerinde düzenlemeler bulunmaktadır (OECD, 2000). OECD, bu maddelerin uygulanması ile ilgili olarak üye ülkelere tavsiye niteliğinde, Çok Uluslu Teşebbüsler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi (The Guidelines for the Multinational Enterprises and the Tax Administrations) (Transfer Fiyatlandırması Rehberi) hazırlamış, ilk defa 1979 yılında

yayınlanmıştır. Transfer Fiyatlandırma Rehberi OECD tarafından güncellenmektedir. Güncellemelerle birlikte 1995 ve 1999 yıllarında yeniden basılmıştır (Aktaş, 2003; Emmanuel, 1999).

4. Emsallere Uygunluk İçin Geliştirilen Yöntemlerinin (Transfer Fiyatlama Metotlarının) Değerlendirilmesi

Emsallere uygunluğun sağlanabilmesi için OECD ve ABD uygulamalarında bir takım yöntemler geliştirilmiştir. Bu yöntemlerin amacı, vergi idareleri ile çok uluslu şirketler arasındaki ihtilafları en aza indirmek ve öngörülebilir bir sistem oluşturmaktır (Aktaş, 2003).

OECD Modeli'ndeki yöntemlerin sınıflandırılması Tablo 1'de görüldüğü gibidir:

Tablo 1: OECD Transfer Fiyatlama Rehberi'nde Yer Alan Metotlar

Geleneksel İşlem Yöntemleri	İşlemsel Kar Yöntemleri (Transactional Profit Methods)
1- Karşılaştırılabilir Kontrol Dışı Fiyat Yöntemi (Comparable Uncontrolled Price Method)	1- Kar Bölüşüm Yöntemi (Profit Split Method)
2- Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi (Resale Price Method)	2- İşlemsel Net Marj Yöntemi (Transactional Net Margin Method)
3- Maliyete İlave Yöntemi (Cost Plus Method).	

OECD Modeli'nde, rehberde açıklanan ancak önerilmeyen Global Formüle Göre Paylaştırma Yöntemi de mevcuttur.

ABD'de uygulanan yöntemler ise; maddi ve maddi olmayan varlıkların transferine göre ayrı ayrı düzenlenmiştir. Bunlar Tablo 2'deki gibi şematize edilebilir (www.revenue.act.gov.au , 482-3(a)-4(a) ; Gustafson ve diğerleri, 518-535).

Tablo 2: ABD'de Uygulanan Transfer Fiyatlama Yöntemleri

Maddi Varlıkların Transferinde Kullanılan Yöntemler	Maddi Olmayan Varlıkların Transferinde Kullanılan Yöntemler
1- Karşılaştırılabilir Kontrolsüz Fiyat Yöntemi (CUP)	1- Karşılaştırılabilir Kontrolsüz İşlem Yöntemi (Comparable Uncontrolled Transaction Method)
2- Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi (RP)	2- Karşılaştırılabilir Kar Yöntemi (CPM)
3- Maliyete İlave Yöntemi,	3- Kar Bölüşüm Yöntemi
4- Karşılaştırılabilir Kar Yöntemi (Comparable Profit Method)	4- Belirtilmeyen Yöntemler
5- Kar Bölüşüm Yöntemi	
6- Belirtilmeyen Yöntemler (Unspecified Methods)	

ABD’de kullanılan yukarıdaki yöntemler arasında sayılan Belirtilmeyen Yöntemler ile Karşılaştırılabilir Kar 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 Karlar Yönteminde, karşılaştırılabilir durumdaki emsali kurumlardaki kar göstergelerinden (profit level indicator) yararlanılarak, bağımlı şirketlerin karşılaştırılabileceği emsal şirketler objektif olarak belirlenmeye çalışılacaktır. Dolayısıyla emsallerine uygun bedelin aranmasından vazgeçilmektedir. Buna rağmen sonuçlar emsallerine uygunluk aralığında ise kabul edilecektir (Plasschaert, 1994: 9).

Yöntemlerin özelliklerine bakıldığında OECD’nin geleneksel işlem yöntemlerini diğer yöntemlere tercih etmektedir. Geleneksel işlem yöntemlerinin emsal bedele ulaşmasına yardımcı olmaması durumunda, OECD, kar bölüşüm yöntemi ve işlemsel net marj yönteminin uygulanabileceğini kabul etmektedir (OECD, 2001). OECD işlemsel kar yöntemleri arasında bir fark gözetmemekle birlikte kar bölüşüm yöntemini, işlemsel net marj yöntemine tercih etmektedir (Uyanık, 2001: 249). ABD’de ise yöntemlerin birbirine karşı üstünlüğü olmamakla beraber, emsal bedele en uygun olan yöntemin kullanılmasını gerektiren en iyi metot kuralı (best method rule) uygulanacaktır (www.revenue.act.gov.au , ABD 482-1(c)).

OECD, 2000’li yıllardan itibaren, elektronik ticaretle birlikte kar bölüşüm yönteminin daha fazla önem kazandığını fark etmiş ve kara dayalı yöntemlere doğru adım atmıştır (Stanley, 2001: 26; Borkowski, 2002: 35).

Düzenleyici otoritelerin düzenlemesi çerçevesinde, şirketler transfer fiyatlandırma doğal olarak farklı yöntemler kullanacaktır. Aşağıdaki Ernst&Young’ın yapmış olduğu global çaptaki transfer fiyatlandırması araştırmasından alınan Tablo 4’de bu durum görülmektedir.

Tablo 3: İşlem Tiplerinde Kullanılan Metotlar (Ana şirketler)

	Maddi Varlıklar	Şirketler arası Hizmetler	Lisans Anlaşmaları	Maliyet Payl. Anlaşmaları	Finansman
CUP	%30	%17	%33 içsel %21 dışsal	-	%43 içsel %14 dışsal
Yeniden Satış	%17	-	-	-	-
Maliyet	-	%17	-	%31	-
Maliyete İlave	%26	%57	-	%50	-
Kar Bölüşümü	%4	-	%8	-	%8
Kar Tabanlı	%16	-	%12	-	%15
Diğer/Belirtilmemiş	%7	%8	%25	%19	%21

Kaynak: Ernst&Young, 2005-2006 Global Transfer Pricing Surveys, 2005, s.11

Görüleceği üzere maddi varlıklar transfer konusu geleneksel işlem yöntemleri ağırlıklı olarak kullanılmaktadır. Maddi olmayan varlıklar (lisans anlaşmaları gibi) söz konusu olduğunda, karşılaştırılabilir kontrolsüz fiyatı ağırlıklı olsa da, diğer yöntemler de oldukça sık kullanılmaktadır. Bu durumda, maddi olmayan varlıkların transferinde, geleneksel işlem yöntemlerinin ve işlemsel kar yöntemlerinin pek uygun olmadığı söylenebilir. Bu nedenle, vergi otoritelerinin, özellikle maddi olmayan varlıkların transferlerinin denetiminde dikkatli olması gerektiği sonucuna ulaşılabilir.

5. Emsallere Uygunluk İçin Dünya ve Türkiye'deki Düzenlemeler

Transfer fiyatlandırma manipülasyonlarıyla vergi tabanının aşındırıldığı varsayımıyla, her ülke çokuluslu şirketlerin transfer fiyatlandırmasını gözden geçirmek üzere bir takım düzenlemeler koyup, gözetim mekanizmaları kurmuştur (Shapiro, 1992: 357). Günümüzde ülkelerin, kendilerine has düzenlemeleri zaman içinde OECD Modeli ve Transfer Fiyatlandırma Rehberi çerçevesinde birbiriyle uyumlu hale gelmektedir (Kızılot, 2002: 53). Üye olmayan ülkelerin de OECD düzenlemelerini baz almalarıyla birlikte, transfer fiyatlandırma konusunda daha esnek yaklaşımlara sahip olabilmektedir (Stanley, 2001: 26). OECD ülkesi olan 14 ülke için düzenlenen aşağıdaki tablo 4, ülkelerin düzenlemelerinin birbirine benzediğini göstermektedir (www.oecd.org).

Tablo 4: Bazı Ülkelerin Emsallere Uygunluk Prensibi ve Transfer Fiyatlama Metotları

Ülkeler	Emsale Uygunluk Prensibine Referans	OECD Rehberi'ne Referans	Transfer Fiyatlama Metotları
Avustralya	Var	1- Genel Konsept 2- Emsale Uygunluk Prensibi Metodolojisi 3- Belgeleme 4- Gruplararası hizmet 5- Maliyet Dağıtım Düzenlemeleri konularında var.	OECD Metotları kullanılmakta, ancak yöntemlerin birbirine üstünlüğü yok.
Belçika	Var	Yok	OECD Metotları
Çek Cumhuriyeti	Var	Direkt Yok	OECD Metotları
Danimarka	Var	Komple var.	OECD Metotları
Finlandiya	Var	İlişkili düzenleme yok, ancak olacak.	İlişkili düzenleme yok, ancak olacak.
Fransa	Var	APA ve SMEs konularında var.	OECD Metotları
Yunanistan	Var	Yok	N/A
İrlanda	Yok	Yok	OECD Metotları
İtalya	Var ancak normal değer olarak	Yok	OECD Metotları
Japonya	Var	1- Çifte vergilendirme 2- APA'da var.	OECD Metotları
Meksika	Var	Komple var	OECD Metotları
Yeni Zelanda	Var	Yok. Ancak YZ TF Rehberi var.	1- CUP 2- RP 3- Cost plus 4- Profit split 5- CP Ancak metotların birbirine üstünlüğü yok.
Norveç	Var	İçtihat hukukunda (case law) var.	OECD Metotları
Polonya	Var	Direkt yok	1- CUP 2- RP 3- Kabul edilebilir marj (reasonable marjin) yani maliyete ilave yöntemi Bunlar uygun değilse, işlemsel kar metotları kullanılabilir.

Tablo incelendiğinde İrlanda haricindeki tüm ülkelerin vergi düzenlemelerinde emsale uygunluk prensibine (arm's length principle) atıf bulunduğu gözlemlenmektedir. Transfer fiyatlandırma yöntemlerinde ise, genellikle OECD metodları tercih edilmiş olmakla beraber; Avustralya ve Yeni Zelanda gibi ülkeler yöntemler arasında bir üstünlük göstermeyerek, ABD'nin en iyi metod kuralına benzemektedir.

Türkiye'de ise, 21 Haziran 2006 tarihine kadar, OECD genelindeki ülkelere zıt olarak transfer fiyatlamaya ilişkin bir düzenleme bulunmamaktaydı. Bu tarihe kadar, Türkiye'de transfer fiyatlandırmasına ilişkin konular örtülü sermaye dağıtımını düzenleyen kanunlar çerçevesinde incelenmiştir. Bu tarihe kadar Türkiye, ikili vergi anlaşmaları ile kar aktarımlarına engel olmaya çalışmaktaydı. Ancak bu tarihe kadar olan mevzuat, OECD Rehberi'ndeki düzenlemeler, başta işleyiş, uygulanabilirlik ve güncellik olmak üzere bir çok bakımdan farklılık göstermekteydi (Aktaş, 2004: 246). 21 Haziran 2006'da yayınlanan ve yürürlük tarihi 1 Ocak 2006 olan, Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesi ile transfer fiyatlandırma Türk Vergi Mevzuatı'nda yerini almıştır. Bu kanun maddesinde, sadece geleneksel işlem yöntemleri ele alınmış ve bunların uygun olmaması durumunda mükellefin kendi belirleyeceği yöntemi kullanabile-

ceği belirtilmiştir. Ayrıca, anılan kanun maddesiyle, yöntemler arasında bir üstünlükten bahsedilmemiş, yöntemler arası en uygun olanının kullanılacağı belirtilmiştir (KVK, 13/4). Bu kanun maddesinin uygulanmasını göstermek üzere de, Gelir İdaresi Başkanlığı'nca 1 Haziran 2007'de taslak bir Bakanlar Kurulu Kararı yayımlanmıştır. Bu taslakta, kanun maddesinde sayılan geleneksel işlem yöntemlerine ek olarak işlemsel kar yöntemleri de açıklanmıştır (www.turmobil.org.tr). Taslakta ayrıca emsal bedel aralığı da tanımlanmıştır. Bu bakımdan Türkiye'nin de, transfer fiyatı belirleme yöntemlerinde OECD düzenlemelerine uyum sağladığı görülmektedir. Ayrıca emsal bedel aralığı ve transfer fiyatı belirleme yöntemlerinin birbirine karşı üstünlüğünün olmamasıyla, Türkiye'nin ABD düzenlemelerinden de etkilenmiş olduğu söylenebilir. Türkiye'deki mevcut ve taslak halindeki düzenlemelerin OECD Rehberi'ne referans bakımından değerlendirdiğimizde, OECD Rehberi'ne paralellik olmakla birlikte, APA (Advanced Price Agreement – Peşin Fiyatlandırma Anlaşması) konusunda ciddi farklılıklar göze çarpmaktadır. APA konusunda OECD düzenlemeleri firmaların komplekslik derecelerini dikkate alırken, Türkiye'de planlanan düzenlemeyle firmaların büyüklükleri esas alınacaktır. Ancak taslak halindeki metinde, bu durumun OECD düzenle-

melerine paralel hale getirileceği dü-
şüncesi hakimdir (Yılmaz, 2007; Öğ-
redik, 2007; Benveniste, -).

6. Sonuç

Transfer fiyatlandırmanın şirket yöne-
timine ilişkin ve uluslar arası amaçla-
rı olsa da, genelde vergi avantajına
yönelik amaçları üzerinde durulmak-
tadır. Çokuluslu şirketler, karlarını
genellikle vergi oranlarının düşük ol-
duğu ülkelere transfer ettiği için,
ABD ve OECD tarafından emsallere
uygunluk ilkesi getirilerek çokuluslu
şirketlerin transfer fiyatlama manipü-
lasyonu ile ülkelerin vergi tabanlarını
aşındırmaları engellenmeye çalışıl-
mıştır. Ancak emsallere uygunluk il-
kesi için geliştirilen yöntemler ince-
lendiğinde, bunların daha çok maddi
varlıkların transferine ilişkin olduğu
görülmektedir. Maddi olmayan var-
lıkların transferlerinde de, şirketler
sıklıkla belirtilmeyen yöntemleri kul-
landığı gözlemlenmektedir. Bu ne-
denle, düzenleyici otoritelerin maddi
olmayan varlıkların transferine ilişkin
etkin yöntemler geliştirmesi ve bunla-
ra ilişkin transfer fiyatlandırma konu-
larını daha dikkatli incelemesi gerek-
mektedir.

Dünya üzerindeki ülkelere bakıldığın-
da, transfer fiyatlandırma yöntemleri
bakımından, genelde tüm ülkelerin
emsal bedel ilkesini kabul ettiği gö-

rülmektedir. Emsal bedele ulaşma
yöntemleri genelde tüm ülkelerde ay-
nı olmakla birlikte, farklılık yöntem-
lerin uygulama sırası önceliğinde or-
taya çıkmaktadır. Ancak genel olarak
bir değerlendirilmede bulunulduğun-
da, OECD ve ABD düzenlemelerinin
tüm ülkelere kabul edildiği sonucuna
ulaşılmaktadır.

Türkiye için durum değerlendirdiğin-
de, Türkiye’de transfer fiyatlama dü-
zenleyici otoriteler için yeni bir konu
olmakla birlikte, yapılan ve yapılacak
olan düzenlemeler OECD Rehberi pa-
ralelindedir. Transfer fiyatının belir-
lenmesi yöntemleri arasında bir üs-
tünlüğün olmaması ve emsal bedel
aralığı düzenlemeleri, Türk Vergi
Mevzuatı’nın ABD uygulamasına
benzer yönlerini oluşturmaktadır.

Transfer fiyatlandırma da, emsallere
uygunluk ilkesi için geliştirilen yön-
temler etkin bir şekilde kullanılsa bile,
transfer fiyatlandırmayla vergisel ta-
banda meydana gelen aşınmaların tam
olarak ortadan kalkacağını söylemek
mümkün değildir. Çünkü, ülkeler ara-
sı vergi oranlarında tekdüzelik sağlan-
madığı sürece, kar maksimizasyonu
amaçlayan çokuluslu şirketlerin, kar-
larını vergisel avantaj sağlayacakları
ülkelere transfere devam etmesi, her
zaman, kuvvetli bir olasılık olarak du-
racaktır.

KAYNAKÇA

- Aktaş Mehmet (2004), Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları. İstanbul: Yaklaşım Yayınları.
- Aktaş Mehmet, (2003),“Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemindeki Konumu – I”, **Yaklaşım**, Ekim, Yıl 11, Sayı 130
- Alptürk Ercan, (2002) “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Ana Sorunlar”, **Yaklaşım**, Yıl 10, Sayı 112, Nisan
- Benveniste Gressi, “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Taslak Kararda Değişiklik Bekliyoruz”,http://www.verginet.net/UserFiles/File/Transfer%20Fiyatlandir-masi/Makaleler/TFTaslakKarar_Makale_GB%20_2_.pdf
- Borkowski Susan, (2002) “Electronic Commerce, Transnational Taxation, and Transfer Pricing: Issues and Practices”, **The International Tax Journal**, Vol. 28, Issue 2, Spring
- Bucks Dan R., Michael Mazerov, (1993) “The State Solution to the Federal Government’s International Transfer Pricing Problem”, **National Tax Journal**, Sep., Vol. 46, Issue 3
- Chan K. Hung, Lynne Chow, (1997) “International Transfer Pricing For Business Operations in China: Indusments, Regulations and Practice”, **Journal of Business Finance & Accounting**, October & December
- Cravens K. S., (1997) “Examining the Role of Transfer Pricing as a Strategy for Multinational Firms”, **International Business Review**, Vol 6, Number 2, April
- Emmanuel Clive R., (1999) “Income Shifting and International Transfer Pricing: A Three-Country Example”, **Abacus**, Vol 35, No:3,
- Ernst&Young, (2005) **2005-2006 Global Transfer Pricing Surveys: Global Transfer Pricing Trends, Practices, and Analysis**, November
- Gustafson Charles H., Robert J. Peroni, Richard Crawford Pugh, (1997) **Taxation of International Transaction, Materials, Text and Problems**, St Paul MN, West Publishing Co.
- Güler Yılmaz Hülya, (2007) “Taslak Transfer Fiyatlandırması Kararnamesi”, **Activeline**, Haziran
- Hines Jr. James R. (1999) “Lessons From Behavioral Responses to Intenational Taxation”, **National Tax Journal**, Jun, Vol.52, Issue 2
- Ho Daniel H. K., Peter T. Y. Lau (2002), “A Tax Study of Transfer Pricing in China”, **The International Tax Journal**, Fall, Vol.28, Issue 4
- Kapusuzoğlu Tuncay, (1999) “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Olarak A.B.D.’de Yapılan Yasal Düzenlemeler (1)”, **Vergi Dünyası**, Haziran, Sayı 214
- Kızılot Şükrü, (2002) **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Kim Suk H., Eugene Swinnerton, (1997) “1994 Final Transfer Pricing Regulations of the United States”, **Multinational Business Review**, Spring, Vol. 5, Issue 1
- Lee Jian, (2006) “Transfer Pricing Audits in Australia, China and New Zealand: A Developed vs. Developing Country Perspective”, **International Tax Journal**, Fall

- Madan Vibhas, (2000) “Transfer Price and Structure of Intra-Firm Trade”, **Canadian Journal of Economics**, Vol. 33, No.1, February
- Madan Vibhas, (1998) “Transfer Prices, Tariffs, and Content Restriction”, **Review of International Economics**, 6(4),
- Mandolfo James D., (2007) “The IRS’s Cost-Sharing Proposal in the Worldwide Tax System: Why Congress Should Avoid Anti-Competitive Transfer Pricing Regulations and Embrace a Territorial Tax”, **Fordham Journal of Corporate & Financial Law**,
- OECD, (2000) Model Tax Convention on Income and on Capital, Volume : I – II, Paris,
- OECD, (2001) **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations**, s. II – 17.
- Öğredik Güray, (2007) “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Bakanlar Kurulu Taslağı Hakkında Düşüncelerimiz”, Haziran, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/guray/002/>
- Plasschaert Sylvain, (1994) **Transnational Corporations: Transfer Pricing and Taxation**, edited by S.Plasschaert, The UNCTAD,
- Saraç Mehmet, (2005) “Çokuluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlaması ve Amerikan Vergi Siteminde Bu Konudaki Yasal Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 24, Sayı: 282, Şubat
- Seyidoğlu Halil, (1996) **Uluslararası İktisat Teori Politika ve Uygulama**, İstanbul: Güzem Yayınları.
- Shapiro Alan C., (1992) **Multinational Financial Management**, 4th ed., Boston: Allyn and Bacon.
- Stanley Georgina, (2001) “Transfer Pricing Takes Centre Stage”, **International Tax Review**, Oct., Vol.12, Issue 9
- Swenson Deborah L., (2001) “Tax Reform and Evidence of Transfer Pricing”, **National Tax Journal**, Vol. 54, Issue 1, March
- Uyanık Namık Kemal, (2001), **Bir Bölüm Finansal İşlemler ve Vergilendirilmeleri**, İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği.
- Wilson G. P., (1993) “The Roll of Taxes in Location and Sourcing Decision” in A.Giovanni, G.Hubbard and Slemroad (eds), **Studies in International Taxation**, National Bureau of Economic Research Project Report, University of Chicago Press,
- Zee Howell H., (1998) “Taxation of Financial Capital in a Global Environment : The Role of Withholding Taxes”, **National Tax Journal**, Sep, Vol. 51, Issue 3
- Kurumlar Vergisi Kanunu
- www.revenue.act.gov.au (e.t.28/08/2007)
- http://www.turmob.org.tr/mevzuat/taslak/transfer_fiyatlandirmasi_yoluyla_ort_kazanca_taslak.htm (e.t. 28/08/2007)
- http://www.oecd.org/document/25/0,3343,en_2649_201185_37837401_1_1_1_1,00.html (e.t. 28/08/2007)

