

İ. Ü. İktisat Fakültesi
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
41. Seri / Yıl 2002

TRANSFER FİYATLAMASI, ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI VE VERGİLENDİRME

Prof. Dr. Yenal ÖNCEL

İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi
Maliye Bölümü

ABSTRACT

Transfer pricing can be defined as the pricing applied to the exchange of goods and services among the firms which are under common ownership and control. Transfer prices are non-market, internal prices at which goods and services are exchanged between firms under common ownership and control. In the case these firms established in different countries, there can be mention of international firms. Especially multinational firms can transfer their profit from high tax jurisdiction countries to lower tax jurisdiction countries through transfer pricing . Hence, they can maximize their after tax global profit. Transfer pricing is a crucial problem in developed and specially developing countries. To avoid the manipulation of transfer pricing, Turkey applies, only under corporate tax law, a regulation of camouflage distribution of earnings. Yet, its effect on transfer pricing is very limited .

ÖZET

Transfer fiyatlaması, aynı mülkiyet ve kontrol (organizasyon) içinde yer alan işletmelerin kendi aralarındaki mal ve hizmet satış işlemlerinde uyguladıkları fiyatlama olarak tanımlanabilir. Bu durumda, transfer fiyatı da piyasa fiyatı olmayıp, aynı organizasyon içerisinde yer alan bu firmaların kendi aralarındaki işlemlerde uyguladıkları fiyattır. Bu firmaların farklı ülkelerde bulunması durumunda uluslararası firmalardan söz etmek mümkündür. Özellikle çok uluslu şirketler transfer fiyatlaması yoluyla yüksek vergi uygulayan ülkelere düşük vergi uygulayan ülkelere kârlarını transfer edebilmektedirler. Böylece vergi sonrası global kârlarını maksimize etmektedirler. Transfer fiyatlaması gelişmiş ve özellikle gelişmekte olan ülkelerin önemli bir sorunudur. Türkiye’de transfer fiyatlarının manipülasyonuna karşı, sadece kurumlar vergisi kanununda yer alan örtülü kazanç dağıtım düzenlemesi vardır. Ancak transfer fiyatlaması açısından etkisi son derece sınırlıdır.

GİRİŞ

Transfer fiyatlaması genel anlamda, aynı ticari organizasyon içinde yer alan bir işletmenin farklı departmanları, bölümleri, şubeleri, bağlı ortaklıkları, fiyalleri veya iştirakleri ile diğer benzeri ortaklıkları arasında mal ve hizmet satışında veya benzeri diğer ticari işlemlerinde uyguladıkları fiyatlamadır. (B. Dicle, Mart 1995 :163) Diğer bir deyişle, transfer fiyatlaması bir işletmenin, doğrudan veya dolaylı olarak kâr paylaşımı itibariyle bağlantılı olduğu, aynı çıkar gurubu içinde bulunduğu, alt, yan veya ana (merkez) firma ya da şubeleriyle, mal ve hizmet alış veya satışı ile benzeri işlemlerde uyguladığı fiyat olarak tanımlanmaktadır. (Michael J. Smith, 2002 : 161-62)

Belirtilen bağlantılı firmaların farklı ülkelerde olması halinde uluslararası firma veya çok uluslu şirketlerden söz etmek mümkündür. (T. Kapusuzoğlu, Eylül 1998:205). İşte bu uluslararası yönüyle transfer fiyatlaması konusu son yıllarda giderek önem kazanmıştır. Son 10 yılda bu konuda oldukça gelişmeler kaydedilmekle beraber, transfer fiyatlaması konusu ve sorunlarının, daha uzun yıllar gündemde kalmaya devam edeceği görülmektedir. Uluslararası gelir paylaşımı ve kaynak tahsisi açısından konunun önemi giderek büyümektedir. Transfer fiyatlaması özellikle bu konuda yasal alanda ve uluslararası anlaşmalar çerçevesinde korumasız durumda bulunan gelişmekte olan ülkeleri olumsuz yönde etkilemektedir. (A. S. Gonzales, 2001: 59). Bu nedenle ülkemiz açısından da konunun çok büyük önemi vardır.

Transfer fiyatlamasının ekonomi, işletme, muhasebe ve hatta siyaset bilimi alanlarıyla yakın ilişkisi olmakla beraber günümüzde daha çok vergisel konularla gündeme gelmektedir. Denilebilir ki transfer fiyatlaması büyük ölçüde vergisel

konularla özdeşleşmiş ve birlikte anılır olmuştur. Özellikle çok uluslu şirketler ile farklı ülke sınırları içinde faaliyette bulunan firmalardaki olağanüstü gelişmeler, ister istemez ülkeler açısından vergilendirme konusundaki egemenlik haklarının korunması ve belirlenmesi hususunu önemle gündeme getirmiştir. (M: J: Smith,2002:161) Transfer fiyatlarının değiştirilmesi sonucu, söz konusu firmalar, yüksek vergileme yapan egemenlik alanlarından (ülkelerden) düşük vergileme yapan ülkelere kârlarını aktararak, topluluğun nihai (global) vergi yükünü en aza indirmektedirler. (T. Kapusuzoğlu, Haziran 1999: 214). Transfer fiyatlarının değiştirilmesi işlemi, farklı ülke sınırları içinde yer alan bağıntılı firmalar arasında, alış veya satış, hizmet, kredi sağlama veya diğer işlemler nedeniyle uygulanacak fiyat üzerinde oynama (manipülasyonu) yoluyla gerçekleştirilmektedir.

Transfer fiyatlaması konusu 20.nci Yüzyılın başından itibaren özellikle iktisat ve işletme ekonomisi alanlarında tartışma gündemine gelmiştir. Başlangıçta aynı üretim biriminin farklı departmanları tarafından üretilen malların iç tesliminde uygulanacak fiyat konuları, özellikle işletme yönetimi ve etkinliklerinin denetimi açısından önem kazanmıştır. Daha sonraları üretim biriminin ortaklık, iştirak veya şirketler topluluğu vb. şekillerde yapısal olarak genişlemesi ve yaygınlaşmasıyla birlikte ekonomi ve işletme alanlarında performans ölçümü, muhasebe ve kâr maksimizasyonu konuları ağırlık kazanmıştır.

20nci Yüzyılın ortalarından itibaren konunun vergisel boyutu da söz konusu çalışma ve düzenlemelere dahil olmuştur. Aynı organizasyon içinde yer alan işletmeler ve bölümleri arasında karşılıklı olarak, maliyet veya gelir unsuru oluşturacak şekilde, maddi olan veya olmayan mal ve hizmet değişimi konusu, vergi matrahının belirlenmesi açısından transfer fiyatlaması konusunu ağırlıkla vergisel boyuta taşımıştır. Özellikle çok uluslu şirketlerdeki gelişmeler, sorunun uluslararası ölçekte değerlendirilmesini gerektirmiştir. Söz konusu şirketlerin dünya ticareti ve katma değeri içindeki paylarının giderek artması, transfer fiyatlaması konusunda ulusal olduğu kadar uluslararası boyutta da vergisel düzenlemeleri güncel hale getirmiştir. (J. Robert, 2001: 30) Transfer fiyatlaması özellikle bu konuda gerekli düzenlemeleri yapmamış bulunan ve bu açıdan korumasız durumda bulunan gelişmekte olan ülkeleri olumsuz yönde etkilemektedir.

Bugün için haksız vergi rekabeti, elektronik ticaretin vergilendirilmesi, kamu ve vergi yönetiminde e-devlet konularıyla birlikte transfer fiyatlaması konusu, ulusal ve uluslararası platformda üzerinde çözüm üretilmeye çalışılan en önemli konuların başında gelmektedir.

Bu çalışmanın amacı, genel olarak transfer fiyatlamasının vergisel boyutunu ve önemini ortaya koyabilmek ve Türkiye’de konuya ilişkin yasal düzenlemelerin yeterliliğini değerlendirmektir. Birinci kısımda transfer fiyatlamasının kuramsal ve vergisel boyutu üzerinde durulacaktır. İkinci kısımda ise Türkiye de transfer fiyatlaması ile ilgili yasal düzenlemeler ve etkinliği değerlendirilmeye çalışılacaktır.

1- KURAMSAL AÇIDAN TRANSFER FİYATLAMASI VE VERGİLENDİRME

Bu kısımda; genel olarak transfer fiyatlamasının tanımı, kapsamı ve gelişimi, transfer fiyatlarının vergisel amaçla değiştirilmesinin nedenleri ve sonuçları, vergilendirmeye ilişkin yaklaşımlar ve yöntemleri, konuya ilişkin başlıca engeller ve sorunları, transfer fiyatlaması konusunda bir kısım ulusal ve uluslararası vergisel düzenlemeler üzerinde durulacaktır.

1. 1. Transfer Fiyatlamasının Tanımı, Kapsamı ve Gelişimi

Giriş kısmında da belirtildiği üzere, transfer fiyatlaması konusu esas itibarıyla ekonomi ve işletme alanlarında 20 nci Yüzyılın başlarından itibaren tartışılmaya başlanmıştır. Başlangıçta konu daha çok bir işletmenin farklı departmanları arasındaki mal ve hizmet teslimlerindeki fiyatlamayla sınırlı kalmıştır. Söz konusu işletmenin bir bölümünün üretiminde girdi olarak diğer bir bölümünün ürünlerinin kullanması durumunda, uygulanacak fiyatın belirlenmesi işlemi transfer fiyatının konusunu oluşturmuştur. Bu kapsamda transfer fiyatlaması bir işletmenin kendi bölümleri veya diğer kısımları arasındaki mal teslimlerinde uygulanan fiyatlamaya olarak tanımlanmaktadır. Kuşkusuz bu tanım *dar* kapsamlıdır. Bu bağlamda, büyük ölçüde, uygulanacak fiyatlamanın piyasa fiyatını mı, maliyet fiyatını mı yoksa maliyet artı kâr marjını mı esas alacağı, bütün halinde en yüksek kârlılığın hangi fiyatlamayla gerçekleşeceği ve bölümler arası performans ölçüklerinin belirlenmesi gibi işletmecilik ve ekonomi konuları, bu dar kapsamdaki transfer fiyatlamasının odak merkezini oluşturmuştur.

Yüzyılın ortalarından itibaren transfer fiyatlamasının vergilendirmeye ilişkin boyutu giderek ağırlık kazanmıştır. (İ. Günaydın, 1999: 216). Transfer fiyatlamasının tanımı ve kapsamı da bu gelişmeye paralel olarak, mahiyet değiştirmiş ve genişlemiştir. Aynı organizasyonun bölümleri, bağlı ortaklıkları, şirketleri, fiyalleri, iştirakleri, şubeleri, gelir-gider ve kâr paylaşımı itibarıyla yönetimi veya denetimi altında bulunan birimleri arasında sağlanan mal ve hizmetler ile diğer maddi olmayan haklara uygulanan fiyatlamaya, *transfer fiyatlaması* denilmektedir. Bu koşullarda uygulanan fiyat da *transfer fiyatıdır*. Bu çerçevede *transfer fiyatlandırılması*, bir işletmenin gelir-gider veya kâr paylaşımı olarak bağlantılı olduğu, kâr paylaşımı açısından aynı çıkar birliğine dahil olan, ana şirket veya alt şirketlerle veya yönetimi ve denetimi itibarıyla hakim durumda olduğu ortaklık, iştirak ve şubeleriyle, karşılıklı olarak gelir mal ve hizmet sunumunda uygulanan fiyatlamaya olarak tanımlanabilir. Geniş anlamdaki bu transfer fiyatlaması tanımı sadece aynı işletmenin bölümleri arasında değil, bağlı ortaklıkları veya iştirakleri gibi finansman birlikteliği olan birimlerle birlikte gelir-gider ve kâr tahsis itibarıyla yönetimi veya denetimi altında bulunan dolaylı birimleri arasındaki mal ve hizmet sağlamada uygulanan fiyatlamayı da kapsamaktadır.

Yukarıda sözü edilen ana şirket ile bağlantılı alt veya yan kuruluş ve firmaların farklı ülkelerde yerleşmiş olmaları (faaliyette bulunmaları) halinde bu tür firmalara uluslararası firmalar denilir. (TOBB, 2001: 22). Transfer fiyatlaması ortaya çıkardığı

sorunlar nedeniyle farklı ülkelerde yerleşen (faaliyette bulunan) bağlı firmalar arasındaki mal ve hizmet sağlanması sonucu gerçekleşen fiyatlamayı daha çok ifade eder hale gelmiştir. Diğer bir deyişle, transfer fiyatlaması kavramı günümüzde uluslararası ve çok uluslu şirketlerin kendi aralarında uyguladıkları fiyatlama ile özdeşleşmiş ve birlikte anılır olmuştur. (J. Fu, J. Lee, L. Park, 2001: 12-19). Bu özdeşleşmede, kuşkusuz farklı vergilendirme yetkisine sahip ülkelerde yer alan çok uluslu şirketlerin, en az vergi yükü ile karşılaşacakları ülkede vergi matrahını oluşturma çabalarında, yaygın olarak transfer fiyatlamasını araç olarak kullanmaları en büyük etken olmuştur. (A. Vogale, W. Bader, 2001: 19-25). Dolayısıyla literatürde aksi belirtilmedikçe transfer fiyatlaması, söz konusu bağıntılı uluslararası firmalar arasındaki ülke sınırını geçen mal ve hizmet transferlerinde uygulanan fiyatlama olarak kabul edilmektedir.

1. 1. Transfer Fiyatlarındaki Manipülasyonun (fiyatlarla oynamanın) Amaçları ve Vergisel Boyutu

Transfer fiyatlarındaki değiştirmelerin vergisel olduğu kadar ekonomi, siyaset, uluslararası ilişkiler ve mikro ölçekte işletme ekonomisi ile ilgili boyutları ve amaçları vardır. Ancak yukarıda da değinildiği gibi günümüzde transfer fiyatlarındaki değiştirmelerin vergi ile ilgili amaçları ön planda tartışılmaktadır. Özellikle çok uluslu şirketler açısından, transfer fiyatlandırılması konusu vergilendirme yönüyle paralel olarak değerlendirilmektedir. Bu nedenle burada transfer fiyatlarındaki değiştirmelerin (manipülasyonların) vergilendirmeyle ilgili amaçları üzerinde ağırlıklı olarak durulacak ve diğer amaçlara bu çerçevede yer verilecektir.

Kuşkusuz farklı ülkelerde faaliyette bulunan şirketler ile bunların ülke içinde ve dışında bağıntılı olduğu merkez veya diğer alt firmalar arasındaki mal ve hizmet transferi sonucu uygulanan fiyatlamanın, buldukları ülkeler açısından gerçek durumu yansıtması ve dolayısıyla şirketlerin vergi mükellefiyetlerinin de buna göre oluşması esastır. Ancak söz konusu şirketlerin global vergi yükünü minimize etmek amacıyla aralarındaki mal ve hizmet transferlerinde emsaline göre düşük veya yüksek fiyat uygulayarak, vergi matrahlarını düşürmeleri ve böylece vergi yüklerini gerçek tutarlarına kıyasla indirmeleri mümkündür. Nitekim, farklı vergilendirme yetkisine sahip ülkelerin yasal boşluklarından veya aksine teşviklerinden yararlanarak, uluslar arası firmalar ve dünya ticaretine egemen olan çok uluslu şirketler, bu imkanı azami ölçüde sonuna kadar kullanmışlardır.

Bazı ülkeler bu uygulamaya ekonomik çıkar veya siyasi amaçlarla özellikle imkan tanımış ve hatta teşvik etmişlerdir. Ancak sözü edilen transfer fiyatlaması uygulamasından gelişmiş ülkeler kadar ve belki de daha fazla gelişmekte olan ülkeler olumsuz yönde etkilenmektedir. Farklı ülkelerde faaliyette bulunan çok uluslu şirketlerin, kendi aralarındaki mal ve hizmet transferlerinde uyguladıkları fiyatın gerçek durumu yansıtması hususunun talep edilmesi ve izlenmesi konusu, bu ülkelerin egemenlik haklarının doğal bir sonucudur.

Transfer fiyatlarındaki değiştirmelerin vergilendirme açısından çeşitli **amaçları** vardır :

A- Vergi sonrası global kârı maksimize etmek

Söz konusu şirketler topluluğu ve bağlı birimleri eksik rekabet piyasalarında çalışan firmalardır. Önemli bir kısmı aynı organizasyon içinde monopol veya monopson durumundadır. Aynı firmalar karşılıklı olarak hem satıcı hem de alıcı durumunda olabilmektedirler. Belirtilen piyasa koşullarında olan her firma, sahip olduğu ileri teknoloji ve sermaye donanımı sonucu, üretim veya dağıtımını yaptığı mal ve hizmetin fiyatı üzerinde belirli ölçüde bir denetim gücüne sahiptir. Bu modelde, çoğu merkezi şirketler gurubu homojen veya çok az farklı mal veya hizmet üreten monopol durumuna gelmiştir. Söz konusu şirketler topluluğu ürünün fiyatının belirlenmesi, piyasanın ve kârın şirketler arasında paylaşılması konusunda uygulanacak ilkeler ve stratejisi konusunda anlaşma içerisindeyler. (R. Johnson,2001:30-38).

Klasik oligopol piyasalarında yer alan hiçbir firma, dirsekli talep eğrisi nedeniyle, fiyat belirlemede tek başına ve bağımsız hareket edemez. Burada konu edilen ve oligopol piyasalarında faaliyet gösteren şirketler topluluklarında ise sorun fiyat öncüliğü ile özömlenmektedir. Fiyatı esas itibariyle öncü firma (merkez odaklı firma) belirlemede ve diğer firmalar buna uyma konusunda birlikte hareket etmektedirler. Buradaki öncü firma toplam maliyetler içinde teknoloji ağırlıklı sabit maliyetleri yüksek fakat piyasa hakimiyeti nedeniyle diğerlerine oranla daha geniş imkanlara sahip ve dolayısıyla marjinal maliyeti en düşük firma olabilir.

Belirtilen çok uluslu şirketler Dünya ticaretine egemen, ileri teknoloji üreten ve kullanan, sermaye yoğun üretimde bulunan firmalar topluluğudur. Merkezi firma, şirketler topluluğunun global kâr maksimizasyonu için toplam arz miktarını veya fiyatını belirlerken, marjinal hasılat ile topluluğun marjinal maliyetini eşitlemek isteyecektir. Diğer şartlar veri kabul edilecek olursa, topluluğun marjinal maliyet eğrisi, topluluğu oluşturan firmaların marjinal maliyet eğrilerinin yatay toplamına eşitir. (O. Türkay, 1996:247)

İleri teknoloji içeren sabit sermaye payının üretimde yüksek olması nedeniyle üretim ve dağıtım arttıkça, marjinal maliyet kapasite sınırına kadar azalacaktır. Dolayısıyla şirketler topluluğu için global kâr maksimizasyonunun gerçekleşmesi amacıyla, bireysel olarak bağlı şirketlerin belirtilen kapasiteyi kullandıracak talebi oluşturması hedeflenir. Bağlı şirketler açısından söz konusu talep, mal veya hizmete yönelik olabileceği gibi, patent, know-how, marka hakkı veya diğer gayri maddi haklar şeklinde de olabilir.

Transfer fiyatlamasının yukarıda belirtilen **kâr maksimizasyonu ile ilgili** olarak *ekonomik* nedenleri dışında **vergisel amaçları** daha ağırlık kazanmaktadır. Hatta transfer fiyatlaması dar kapsamda vergi amaçlarıyla özdeşleşmiştir. Diğer bir değişle transfer fiyatlaması kavramı ilk olarak vergisel boyutu çağrıştırmaktadır. Vergiler esas itibariyle bir maliyet unsuru olması nedeniyle, özellikle çok uluslu şirketler açısından, kâr maksimizasyonunun belirlenmesinde önemli bir etken olmaktadır. Burada farklı vergilendirme yetkisine sahip ölkelerde, çok uluslu şirketin global ve nihai vergi

yükünü en aza indirecek davranış ve uygulamaları, söz konusu şirketin vergi sonrası kârını maksimize edecektir.

Vergi mükellefiyetinin genişletilmesi veya daraltılması iki yoldan olur. Bunlardan *birincisi* matrahın genişletilmesi veya daraltılmasıdır. Vergi matrahının vergi yasalarında yer alan indirimler, muafiyetler ve istisnalar veya vergi teşvik önlemleriyle genişletilmesi veya daraltılması mümkündür. Söz konusu önlemlerin vergi yasalarında geniş ölçekte yer alması vergi matrahının daralmasına ve dolayısıyla vergi mükellefiyetinin azalmasına yol açar. *İkincisi*, vergi oranının artırılması veya azaltılmasıdır.

Üzerinde durulan konu açısından, herhangi bir vergi yönetimiyle ilgili önlemin bulunmadığı durumda veya ortamda, uluslararası veya çok uluslu bir şirket, vergi mükellefiyeti yüksek ülkelerdeki bağlı şirketine gerçek piyasa fiyatının üzerindeki bir fiyatla mal veya hizmet satışı ve düşük fiyatla mal alışı yaparak bağlı şirketin muhasebe açısından vergi matrahını(kârını) ve dolayısıyla o ülkeye ödeyeceği vergiyi düşürebilir. Aynı şekilde vergi mükellefiyeti düşük olan ülkelerde ise yukarıda belirtilenlerin tersi uygulamalarla ödenecek vergi olması gerekenden düşük düzeyde tutulabilir. Bu uygulama ilerde konu edeceğimiz vergisiz kâr transferlerinde de araç olarak kullanılmaktadır. (D. L. Swenson, 2001: 7-25)

Böylece çeşitli ülkelerdeki bağlı şirketleri aracılığı ile çok uluslu şirketler, piyasa ve transfer fiyatlarıyla oynayarak (manipülasyon yoluyla) vergi sonrası nihai global kârlarını maksimize edebilirler.

B- Dış ticaret üzerinden alınan vergilerin düşürülmesi

Bağıntılı firmaların bulunduğu ülkedeki mal ithalatı sırasında alınan gümrük vergisi, genel ve özel tüketim vergileri, harçlar gibi vergi ve benzeri mükellefiyetler, oran veya miktar olarak yüksekse, ihracat yapan diğer ülkedeki ana veya bağıntılı firmalar, söz konusu mallar için transfer fiyatlarını değiştirerek (düşük tutarak) ithalat vergileriyle ilgili vergi mükellefiyetini düşürebilir ve böylece söz konusu manipülasyon sonucu, olması gerekenden daha az ithalat vergisi ödenmiş olur.

C- İhracat fiyatlarını değiştirerek gerçeğinden fazla vergi iadesi alınması

Koşullarına göre ihraç fiyatlarının değiştirilerek yüksek tutulması işlemi, aynı zamanda, söz konusu firmalar topluluğunun vergi sonrası nihai kâr maksimizasyonunu da gerçekleştiriyorsa ve ilgili ülkede bir teşvik önlemi olarak ihracatta vergi iadesi de uygulaniyorsa, belirtilen durumdaki firmalar gerçeğinden daha fazla vergi iadesi elde etmiş olurlar. Bu durumda sözü edilen transfer fiyatlarındaki manipülasyon sonucu, haksız vergi iadesi söz konusu olmaktadır.

D- Ödenecek bedele stopaj uygulaması yapılan durumlarda matrahın daraltılması veya gizlenmesi

Özellikle ileri teknolojiye sahip uluslararası firmaların, diğer ülkelerdeki bağıntılı firmalarına söz konusu üretim ve dağıtım ile ilgili teknolojisini kullandırma amacıyla verdiği patent, know-how, tescilli marka, arama, işletme ve imtiyaz hakları

veya üretim ve pazarlama yöntemleriyle ilgili bir kısım maddi olmayan hakların(veya ayrıcalıkların) kullanılmasında karşılığı olan bedellerden ilgili ülkede bir vergi veya stopaj söz konusu ise, uygulamada transfer fiyatlarında değişiklik (veya manipülasyon) yapılarak,belirtilen vergi ya dışlanmakta ya da yükü azaltılmaktadır.

Belirtilen amaç doğrultusunda, transfer fiyatlarının değiştirilmesi veya oynanması iki şekilde olabilmektedir : *Birincisi*, söz konusu haklar için ödenecek bedellerin olduğundan düşük gösterilerek vergi yükünü veya yapılacak vergi stopaj tutarını azaltmaktır. *İkincisi* ise, söz konusu gayri maddi haklar için yapılacak ödemeleri ayrı bir bedel olarak göstermeksizin, ödeme yapacağı bağıntılı firmadan aldığı diğer malların bedeline ek yapmak (bedeli yüksek tutmak) suretiyle ödenmesi ve böylece bu maddi olmayan haklar nedeniyle yapılacak stopajın veya ödenmesi gereken verginin, devre dışı bırakılmasıdır.

E- Genel merkez (ana firma) giderlerinin vergi yükü diğerlerine göre yüksek olan ülkelerdeki bağlı şirketlere kaydırılarak vergi mükellefiyetinin azaltılması.

Burada eklenen ana (merkez) firma genel giderleri payı, bağıntılı firmanın vergi matrahını düşürecektir.

F- Ülkelerin dış ticaret veya kâr transferi konusundaki sınırlandırmalarının aşılması ve böylece dolaylı olarak vergi yükünün azaltılması.

Bağıntılı firmaların bulunduğu bir kısım ülkelerde kâr transferi, ithalat tutarı veya döviz ve kur üzerinde bir kısım kısıtlamalar söz konusuysa, transfer fiyatlarının değiştirilerek bunların aşılması ve dolaylı olarak da vergi mükellefiyetinin azaltılması amaçlanabilir. (Günaydın,1999:216). Örneğin ,döviz tutarı olarak kota sınırlandırması varsa, mal ve hizmet bedelleri düşük tutularak, söz konusu kota kısıtlaması aşılabılır ve aynı zamanda daha az ithalat vergisi ödenmiş olur. Benzer çerçevede, transfer fiyatlarının değiştirilmesi, kâr transferlerinin gerçekleştirilmesinde de kullanılmaktadır. Bağıntılı firmanın diğer ülkelerdeki ana firma veya alt firmalarına dış satımı sırasında, ihracat fiyatlarının kâr transferi payını da içerecek şekilde saptanmasıyla söz konusu kâr transferi dolaylı olarak gerçekleştirilmektedir. Burada vergi sorunu da birlikte değerlendirilmekte ve söz konusu manipülasyonda hesaba katılmaktadır.

Kuşkusuz transfer fiyatlarının vergi amacıyla değiştirilmesinde, yukarıda belirtilen yöntemlerin her biri arasında, vergi yükünün azaltılması yönünde çelişki oluşabilir. Örneğin yüksek vergi yükü bulunan bir ülkedeki bağıntılı firmaya vergi matrahını daraltmak amacıyla yüksek fiyattan yapılacak bir satış, aynı zamanda ithalat vergileriyle ilgili ödenecek vergileri artırabilir. Ancak diğer şartlar veriyken, çok uluslu şirketler belirleyecekleri bir transfer fiyatı seti ve politikasıyla, en düşük vergilendirme yapan ülkelerdeki bölümlerinde bütün kârını oluşturabilmektedirler. (Michael J. Smith, 2002: 162-64).

1.2. Transfer Fiyatlamasının Ülkeler Açısından Ortaya Koyduğu Başlıca Sorunlar ve Yaklaşımlar

1.2.1. Transfer fiyatlamasının ülkeler açısından olumsuz sonuçları

Transfer fiyatlaması konusu 1960 yılların başlarından itibaren gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler açısından giderek artan bir sorun olmuştur. Transfer fiyatlarının değiştirilmesi her şeyden önce ülkelerin egemenlik gücünün önemli göstergelerinden biri olan vergilendirme yetkisi ile ilgilidir. Bu nedenle zaman zaman özellikle çok uluslu şirketler ile hükümetler arasında tartışma ve çatışmalar yaşanmıştır. A. B. D. ve Almanya gibi gelişmiş ülkelerde bu konuda radikal önlemler alınmış ve alınmaya devam etmektedirler. (A. Vogale, 2001:38-42). Diğer ülkeler de kendi yasalarında yaptıkları düzenlemelerle ve özellikle uluslar arası anlaşmalarla bu konuda önlem almaya çalışmaktadırlar.

Transfer fiyatlaması özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından büyük önem arz etmektedir. Söz konusu ülkelerin alt yapısını oluşturmada ve yatırımlarında yabancı sermayeye ihtiyaç duymaları ve ithalatlarında yatırım malları ile teknoloji ürünleri gereksinimleri, bu ülkeleri transfer fiyatlamasına daha açık hale getirmektedir. Örneğin Kazakistan hükümeti, transfer fiyatlarındaki değiştirmeler nedeniyle, 2000 yılı için vergi gelirlerinde 500 Milyon Dolar kayba uğradığını açıklamıştır (Kazakistan, 2000 62-63).

Transfer fiyatlarındaki değiştirmelerin, gerekli yasal önlemleri almayan ülkeler açısından ortaya koyabileceği **olumsuz sonuçları** aşağıda belirtilen 5 grupta toplamak mümkündür:

A- Transfer fiyatlamalarında yapılan değiştirmeler (manipülasyon) her şeyden önce ülkelerin egemenlik haklarından biri olan vergilendirme yetkisini sınırlandırmaktadır . Bu nedenle ülkelerin egemenlik anlayışı sonucu, bu konuda ülkeler arasında ve firmalarla önemli siyasi ve ekonomik tartışmalar yaşanmıştır . Örnek olarak Porto Riko A:B:D: nin 482 sayılı kısmı uygulama şeklini uzun yıllar protesto ederek kendisi de A:B:D. Menşeli firmalara karşı uygulamalar yapmıştır (T. Kapusuzoğlu ,Haziran 1999 :s. 214). A:B:D ile Kanada, Fransa, Japonya ve İngiltere arasında benzer konularda tartışmalar yaşanmış ve bunların bir kısmı üzerinde uzlaşılmıştır. (L. Swenson, 2001: Vol. 54). Transfer fiyatlaması konusunda sık sık gündeme gelen Çin ile özellikle gelişmiş ülkeler vergi yönetimleri arasında benzeri tartışmalar yaşanmış ve son olarak Hong Kong İç Gelirler Departmanı (IRD) şirketlerin 2000/01 kârları için vergi bildirim formu hazırlamıştır. (J. Tse, 2001: Vol. 12).

B- Transfer fiyatlamasındaki özellikle vergilendirmeye yönelik değiştirmeler, aynı zamanda ülkelerin kaynak oluşumunu ve tahsisini olumsuz yönde etkilemektedir. Bir kısım firmalar, bağıntılı bulunduğu finans kuruluşlarını vergi yükü düşük ülkelerde oluşturarak yarattıkları açık pozisyonlarla, kaynak tahsisini bulunduğu ülkelerin aleyhine olacak şekilde etkileyebilmektedirler.

C- Transfer fiyatlamasındaki değiştirmelerin üçüncü olumsuz sonucu ise, dış kaynak gereksinmesi bulunan gelişmekte olan ülkelerin, bu yöntemle kaynak girişinden

çok, çıkışıyla karşı karşıya kalmalarıdır. Özellikle çok uluslu şirketler, doğrudan veya transfer fiyatlandırması yoluyla dolaylı olarak, getirdikleri sermayeden daha fazla tutarlarda kâr transferi yaparak, hem ülkelerin ulusal gelirlerini olumsuz etkilemekte hem de vergi kaybına yol açmaktadırlar.

D- Transfer fiyatlamasındaki değiştirmelerin ülkeler itibariyle dördüncü olumsuz sonucu ise ödemeler dengesi üzerinedir . Söz konusu fiyatlar üzerindeki değiştirmeler, cari işlemler dengesi içindeki kâr transferleri arasında yer alması gereken tutarları, gerçeğinden farklı olarak, dış ticaret dengesindeki ithalat ve ihracat kalemlerine taşır. Diğer bir deyişle, kâr transferleri, ithalat ve ihracat işlemleri olarak, ödemeler dengesine taşınmış olur .

Transfer fiyatlamasının ödemeler dengesine olumsuz etkisiyle ilgili olarak yukarıda belirtilen konunun doğal bir sonucu olarak, dış ticaret rakamları da gerçek durumu yansıtmamış olur. Çünkü bu durumda ithalat ve ihracat rakamları gerçek olmayan söz konusu transfer fiyatlarındaki değiştirmelerin etkisini taşımış olacaktır . Dış ticaret dengesinde yer alan ihracat ve ithalat kalemleri hangi ölçüde transfer fiyatlarından etkilenmişse, bu rakamlarda o ölçüde fiktif hale gelecektir.

E- Transfer fiyatlarındaki değiştirmelerin ayrıca üretim girdilerine ve bileşimine, ekonomideki kaynak tahsisine ve istihdama olumsuz etkileri vardır.

1.2.2. Transfer fiyatlaması durumunda vergilendirilecek gelirin hesaplanmasıyla ilgili yaklaşımlar

Farklı vergilendirme otoritelerinde (ülkelerde) yerleşik bulunan bağlantılı firmaların vergilendirilecek gelirlerinin saptanmasında esas itibariyle **iki yaklaşım** söz konusudur: Bunlardan **birincisi**, **ayrı muhasebe yaklaşımıdır**. Bu yaklaşıma göre uluslararası bağıntılı olan her bir firma muhasebe ve gelir oluşumu bakımından ayrı mütalaa edilmektedir. Ülkelerin çoğu bu yaklaşımı uygulamaktadır. **İkinci yaklaşım** ise, **belirli bir formüle göre gelir tahsisi yaklaşımıdır**. Bu yaklaşım büyük ölçüde federal devletlerde yerel vergi otoriteleri (A. B. D. de state, Kanada da Provinces ve İsviçre de Kantonlar) tarafından uygulanmaktadır. Burada söz konusu gelir tahsisinde bazı **ölçekler** kullanılmaktadır. Bunlar, söz konusu firmaların sermaye payı, ücret ödemeleri, satıştaki payı, üretiminde kullandığı taşınır ve taşınmaz sermaye malları gibi bağıntılı şirketler arasında kârın yeniden tahsisinde kullanılan ölçeklerdir.

Bu konuda ilk çalışmalar A. B. D de yapılmış ve 1928 yılından itibaren bağlantılı şirketlerin gelirlerinin birleştirilmesi ve dağıtımı ile ilgili esaslar oluşturulmaya çalışılmıştır. Bugünkü gelir yasasında yer alan **482 sayılı kısım** ilk defa 1954 yılında yasaya girmiştir (Internal revenue code ,sec. 482) . Daha sonra sırasıyla 1962 ve 1968 yıllarında söz konusu kısım önemli değişimler geçirmiştir. Son değişiklik 2001 yılında yapılmıştır. 482 sayılı kısım dahili gelirler idaresine (Bakanlığa), gelirlerin bağıntılı şirketler arasında dağıtılması ve tahsisi konusunda geniş yetki vermektedir (T. Kapusuzoğlu, Temmuz,1999 :215).

Bu durum 482 sayılı kısmın ilk maddesinde “ gelir ve giderlerin (indirimlerin) vergi mükellefleri arasında tahsisi ” başlığı altında düzenlenmiştir. Buna göre, “Gelirler İdaresi; A. B. D. içinde veya dışında kurulmuş, yerleşmiş veya bağıntılı olup olmadığına bakılmaksızın, aynı çıkar birliği tarafından doğrudan veya dolaylı olarak kontrol edilen veya sahibi olunan iki veya daha fazla organizasyon, firma veya işletmenin, toplam gelirlerini, giderlerini, indirimlerini ve kredilerini, İç Gelirler İdaresi (IRS) söz konusu işletmeler arasında tahsis edebilir, bölüştürebilir. Sözü edilen tahsis veya bölüştürme işlemlerinin yapılabilmesi için belirtilen işlemlerin, vergi kaybını engellemesi veya söz konusu işletme, firma, ticarethane veya organizasyonun gelirlerini açıkça yansıtmaması bakımından IRS tarafından gerekli görülmesi yeterlidir. ”(Internal revenue code, sec. 482-1). Görüldüğü üzere bu düzenlemeyle IRS ‘ye geniş yetki verilmektedir.

Transfer fiyatlamasıyla ilgili sorunları düzenleyen ikinci önemli çalışma OECD nindir. Söz konusu kuruluş tarafından 1977 yılında hazırlanan “OECD Vergi Anlaşma Modeli (OECD Model Tax Convention)” daha sonra 1979 da üye ülkeler için bir rehber haline getirilmiş ve 1995 yılında son şeklini almıştır. (OECD, 2001). Uyulması zorunlu bir yasa niteliğinde olmamasına rağmen, transfer fiyatlaması konusundaki sorunları ve çözümleri iltiva etmesi bakımından önemli bir rehber kaynaktır.

Bu konuda birlikleri ilgilendiren üçüncü düzenleme Avrupa Birliği ile ilgili düzenleme ve direktiflerdir. Bunlar, 1990 yılında Konsey tarafından benimsenen uluslar arası şirketlerle ilgili olarak; birleşme, ana şirket/alt şirket ve tahkim konularına ilişkin düzenlemelerdir. (TOBB, 2001: 24-26).

1.2.3. Transfer fiyatlaması koşullarında kârın yeniden belirlenmesindeki başlıca sorunlar

Transfer fiyatlarının değiştirilmesi sonucu vergi yönetimleri tarafından firma bazında gerçekleştirilebilecek *yeni düzenlemelerle* (kâr belirlenmeleriyle) *ilgili üç sorun* önem kazanmaktadır.

Bunlardan *birincisi*, transfer fiyatlandırması durumunda kullanılacak fiyattır. Diğer bir deyişle, transfer fiyatlaması sonucunda firmalar tarafından kullanılan fiyatların gerçeği yansıtmadığı konusunda vergi yönetimleri bir kanaate varırlarsa, söz konusu fiyatları düzeltmek için hangi fiyat kullanılacaktır veya ölçü alınacaktır. Bu konuda değişik uygulamalar olmakla birlikte, yaygın kullanılanları emsallere uygunluk fiyatı (Arms’s Length Price), maliyet artı fiyat (costs plus price) ve diğer bir satışta (yeniden satışta) fiyat yöntemleridir (price of the subsequent sale). (Anonymous, 2000: 62-63). Bunlar içinde de emsallere uygunluk fiyatı bir standart olarak en yaygın kullanılanıdır. Yukarıda sözü edilen A. B., OECD ve A. B. D. de öncelikle emsallere uygunluk prensibi geçerlidir. Diğer ülkelerde de yaygın olarak kullanıldığı gibi Türk vergi sisteminde de bu konuda (kurumlar vergisi yasasının 17.nci maddesinde) emsal fiyat kavramı yer almaktadır. **Emsallere uygunluk fiyatı (standartı)**, benzer bağımsız firmaların,

benzeri şartlarda aynı veya benzer mal ve hizmetlere uyguladıkları piyasa fiyatıdır. (T. Kapsuzoğlu, Haziran 1999:214). Diğer bir tanımla, aralarında doğrudan veya dolaylı ortaklık veya kontrol bağı bulunmayan tarafların, bütünüyle kendi çıkarları doğrultusunda, aralarındaki ticari işlemlere uyguladıkları fiyattır. Diğer iki fiyat (yöntem) ise emsallere uygunluk fiyatı gibi sıklıkla kullanılmamaktadır. Karşılaştırılabilecek benzer veya aynı olan (alış-satış gibi) işlemlerin bulunamaması halinde diğer iki fiyat ölçüsüne başvurulmaktadır. Kuşkusuz bunlar dışında da zaman zaman başvuru başka fiyat ölçüleri de vardır. Geçerli piyasa fiyatı, ayarlanan piyasa fiyatı ve marjinal maliyete fiyatlama ölçüleri gibi .

İkinci konu ise ülkelerin değiştirilen transfer fiyatı karşısında firma bazında yapacağı düzenlemeler sonucunda ortaya çıkabilecek çifte vergilendirme sorunudur. Ülkelerin tek taraflı olarak yapacakları transfer fiyatlamasıyla ilgili düzenlemelere bağlı olarak ortaya çıkabilecek çifte vergilendirme sorunu ülkeler ve firmalar arasında uluslararası yargı sorunu veya ihtilaflar çıkarabilmektedir. Sorun, bazı uygulamalarda vergi mahsubu ve benzeri yöntemlerle aşmaya çalışılmıştır. Avrupa birliğinde ise 1990 dan beri Konseyin benimsediği tahkim anlaşmasıyla sorun çözümlenmeye çalışılmaktadır. Söz konusu tahkim anlaşmasına göre öncelikle karşılık müzakerelerle çifte vergilendirme konusuna çözüm üretilmeye çalışılacak, bu sağlanamadığı takdirde ülke temsilcileri ile birlikte bağımsız temsilcilerin de bulunduğu bir komisyon aracılığı ile sorunun çözümlenmesi ön görülmüştür. (TOBB, 2001:26-27). Ancak bütün bunlara rağmen çifte vergilendirme konusunda sorunlar ve ülkelerarası ihtilaflar devam etmektedir.

Üçüncü bir konu ise, ileri teknoloji ürünü, Dünya piyasalarında yaygın kullanılmaya başlayan tekel konumundaki maddi ve gayri maddi bir kısmı mal ve hizmetlerde emsal değer in saptanmasındaki zorluktur. Söz konusu mal ve hizmetler tekel durumunda sunuluyorsa, emsallere uygunluk fiyatı ancak diğer bir satışta uygulanan fiyat yöntemiyle bulunabilir.

2. TÜRKİYE'DE TRANSFER FİYATLAMASI İLE İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER VE ETKİNLİĞİ

Transfer fiyatlamalarının yukarıda sözü edilen olumsuz etkilerini azaltmak amacıyla öncelikle A. B. D. de olmak üzere çoğu Avrupa Birliği ülkelerinde, İsviçre, Japonya, Kanada gibi gelişmiş ülkelerde özel transfer fiyatlaması yasaları bulunduğunu ve belirtilen ülkelerin bu konuda önemli uluslararası vergi anlaşmaları ile vergi yönetimleri arasında işbirliği çalışmalarını yaptığını görüyoruz .

Transfer fiyatlamasındaki değiştirmelerden en fazla olumsuz etkilenen gelişmekte olan ülkeler ise son yıllarda bu konuda düzenleme yapma ihtiyacını giderek daha fazla duymaya başlamışlardır. Söz konusu ülkelerden bir kısmı bu konuda özel yasa düzenlemeleriyle birlikte uluslar arası vergi anlaşmaları da yapmaktadırlar. Uluslar arası transfer fiyatlamasının farklı egemenlik alanlarını ilgilendiren boyutları nedeniyle,

söz konusu ülkelerin vergi yönetimleri arasındaki işbirliği anlaşmaları da bu cümledendir .

Buna karşın, yabancı sermaye ve yatırımları çekmek amacıyla, vergi oranlarını esasen çok düşük tutan ve vergi cennetleri olarak adlandırılan bir kısım ülkeler ise vergi matrahlarını kendi ülkelerinde oluşturma çabaları çerçevesinde transfer fiyatlamasına özellikle yasalarında imkan bıraktıkları gerekçesiyle eleştirilmekte ve bu konuda uluslararası tepkilerle karşılaşmaktadırlar. (Malezya, İrlanda ve Porto Riko vb gibi).

Türkiye’de ise özel ve kapsamlı bir transfer fiyatlaması yasası bulunmamaktadır. Ancak gelir vergisi yasasının 41. nci maddesindeki ‘‘ gider kabul edilmeyen ödemeler ‘‘ başlığı altında yer alan bir kısım gider unsurlarıyla ilgili düzenlemeler ile özellikle kurumlar vergisi yasasının 15-17.nci maddelerinde yer alan ‘‘ örtülü kazanç dağıtımı ‘‘ müessesesi, transfer fiyatlaması konusu ile kısmen örtüşmektedir . Hemen ifade etmek gerekir ki Türk vergi sistemindeki bu hükümler, transfer fiyatlamasına değiştirmelere dönük ilk uygulamalar arasında yer alır . Ancak daha sonraki gelişmelere paralel olarak yeni düzenlemeler yapılmadığı için belirtilen hükümler, transfer fiyatlaması konusunda yetersiz kalmıştır.

Bu kısımda önce ‘‘ örtülü kazanç ‘‘ konusu ele alınacak ve daha sonra transfer fiyatlamasındaki değiştirmeler karşısındaki etkinliği tartışılacaktır.

2. 1. Örtülü Kazanç Dağıtımı

Burada önce örtülü kazanç konusunun tanımı, kapsamı, sınırları ve tartışmalı sorunları ele alınacaktır.

2. 1. 1. Örtülü kazancın tanımı

Kurumlar vergisi yasasında, kabul edilmeyen indirimler arasında ‘‘ sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançlar ‘‘ sayılmaktadır. (KVK: Md. 15/3). Aynı kanunun 17.nci maddesinde de örtülü kazanç tanımlanmaktadır. Buna göre; ‘‘aşağıdaki hallerde kazanç tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılır ‘‘:

1. Şirket kendi ortakları ,ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, mürakabesi veya sermayesi bakımlarından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler ile olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa ;

2. Şirket, 1 numaralı fıkrada yazılı kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük bedeller üzerinden kiralama veya kiraya verme muamelelerinde bulunursa ;

3. Şirket, 1 numaralı fıkrada yazılı kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük **faiz ve komisyonlarla ödünç para alır veya verir** ;

4. Şirket, ortaklarından veya bunların eşleri ile usul ve fiirundan ve 3 ncü dereceye kadar (dahil) kan ve sıhri hısımlarından şirketin idare meclisi başkan veya üyesi, müdürü veya yüksek memuru durumunda bulunanlara emsaline göre göze çaracak derecede **yüksek aylık, ikramiye, ücret verir ve benzeri ödemelerde bulunursa** . ”

2. 1. 2. Tanımına göre örtülü kazanç dağıtımının özellikleri ve kapsamı

Yasadaki tanımına göre örtülü kazancın özellikleri ve kapsamı aşağıdaki başlıklar halinde verilebilir :

A- Şirket ; a) kendi ortakları, b) ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, c) idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzı altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişilerle işlemlerde bulunacak

B- a) Bu işlemler ; alış, satış, imalat, inşaat, ve hizmet şeklinde b) kiralama veya kiraya verme, c) faiz ve komisyonlarla ödünç para alımı ve verilmesi, d) yakın akrabalarına, aylık, ikramiye ve benzeri ödeme, şekillerinde olacak

C- Bu işlemlerin ve ödemelerin emsaline göre göze çaracak derecede düşük veya yüksek olması koşullarında, kazanç kısmen veya tamamen örtülü olarak dağıtılmış sayılmaktadır.

D- Örtülü kazanç dağıtımı düzenlemesi, sadece sermaye şirketleri ile sınırlıdır. K:V: Kanununun 15/3 e göre sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançlardan söz etmektedir

2. 1. 3. Örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili sınırlandırmalar ve uygulamadaki tartışmalı durumu

Örtülü kazanç dağıtımıyla ilgili olarak yasada ve uygulanmasında ortaya çıkan sınırlandırmalar ve tartışmalı konular şunlardır ;

A- Transfer fiyatlandırması ile kurumlar vergisi yasasında yer alan örtülü kazanç dağıtımı konusu, sınırlı ve yetersiz de olsa örtüşmektedir. Yukarıda da değinildiği gibi K. V. K. 15/e e göre, örtülü kazanç dağıtımı sadece sermaye şirketleriyle sınırlıdır. Kurumlar vergisi yasasının madde metni ve anlamına göre sermaye şirketleri dışındaki diğer mükellefler açısından, örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili düzenleme söz konusu değildir . Bazı görüşlere göre, kooperatiflerin, İktisadi kamu kuruluşlarının ve dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin esas amacı kâr etmek olmadığından, esasen bunları örtülü kazanç dağıtımı kapsamına almak hatalı sonuçlar verecektir. (M. Koyuncu, Kasım 1999 : 219).

Konunun yukarıda belirtilen kapsamda yorumlanması, transfer fiyatlandırmasının kapsamına göre, kurumlar vergisi yasasında yer alan örtülü kazanç dağıtımını düzenlemesini çok dar bir alanla sınırlandırmaktadır. Bırakalım sermaye şirketleri dışında kalan diğer ticaret şirketlerini, ortaklarından en az bir tanesi kurumlar vergisi mükellefi olan "iş ortaklıkları'nın" dahi bu kapsamda olup olmadığı tartışmalıdır. Sermaye şirketleri, kooperatifler, İktisadi kamu kuruluşları ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kendi aralarında, şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan, vergi dairesinden bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklığıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Bilindiği gibi konsorsiyumlardan farklı olan iş ortaklıklarında, ulusal ve uluslararası firmalar bir araya gelmektedir. Dolayısıyla söz konusu ortaklıklar için transfer fiyatlaması sorunu olağan olarak çıkar. Sermaye şirketleri dışında kalan diğer ticaret şirketleri için de benzer sorun vardır ve aynı mülhazalar geçerlidir .

Bu nedenlerle kurumlar vergisi yasasında yer alan örtülü kazanç dağıtımını müessesesi, her ne kadar transfer fiyatları konusu ile örtüşmekteyse de sermaye şirketleriyle ilgili çok dar bir alanda sınırlı kalmaktadır. Bu kapsamıyla, örtülü kazanç dağıtımını ile ilgili mevcut yasadaki düzenlemenin, Türkiye deki transfer fiyatlandırması sorununun çözümündeki etkinliği çok sınırlı ve yetersiz kalmıştır.

B- Yasadaki tanımında yer alan ve bir örtülü kazanç dağıtımının varlığını belirleyen kriterler, büyük ölçüde takdire bağlı olup kişisel değerlendirmelere açık bulunmaktadır. Öncelikle şirketin işlemlerde bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler bakımından, kendi ortakları dışındaki, "ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler " veya " idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler ", aynı çıkar birliği içinde yer alanları belirlemek açısından, geniş ölçekte takdire bağlıdır. Yargı kararlarında da bu ihtiyaç belirtilmektedir . Danıştay dördüncü dairesinin bir kararında " burada amaç örtülü kazanç dağıtımının belirlenmesi olduğuna göre, sermaye şirketlerindeki ortaklık ya da ortaklık sayılacak ilişkinin kesin olarak saptanması gereklidir. Davacı şirketin mallarını eskiden beri Türkiye de pazarladığı yabancı kurumla aralarındaki devamlı ve sıkı iktisadi münasebet ticari nitelikli olup, ortaklık sayılacak bir ilişkinin varlığını gösterecek nitelikte değildir " denilmektedir (Dnş. 4. D. K. No. 1999/50) . Bu nedenle benzer konularda farklı değerlendirmeler yapılmaktadır .

C- Örtülü kazanç dağıtımını tanımında yer alan **emsaline göre göze çarpacak derecede kriteri de** büyük ölçüde takdire bağlıdır. Bu konuda ayrıntılı objektif ölçekler vergi yasalarında ve diğer ilgili düzenlemelerde yer almamaktadır .

D- Diğer bir tartışılmalı konu da, belirtilen alış, satış ,kiralama, ödünç para verme veya ücret ödemesi işlemlerinde, örtülü kazanç dağıtımını kararına varılması için ayrıca **vergi kaybı veya hazine zararının** da birlikte oluşmasının koşul olarak gerekip gerekmediğidir. Bu konu üzerinde gerek bilimsel yazılarda gerekse yargı kararlarında farklı görüşler oluşmuştur. (M. Koyuncu, Kasım 1999; 219). Danıştay'ın bazı kararlarında, şirketler açısından örtülü kazanç dağıtımının kabulü için, söz konusu

işlemlerin, ya bu kurumların ödeyecekleri verginin azaltılmasına veya kazancın vergilendirme döneminin kaydırılmasına dönük olması gerekli görülmektedir. Diğer bir deyişle, Danıştay'ın aynı görüş doğrultusunda verdiği başka kararlarında da, "işlemlerin vergi kaybına yol açmaması halinde, örtülü kazanç dağıtımını sayılamayacağı, "değerlendirilmesi yer almaktadır. (Dnş. 4. D. K. 1988/3511 ; Dnş. 4. D. K. 1994/1057). Bu görüş çerçevesinde, yasada belirtilen koşullardaki bir işlemin örtülü kazanç dağıtımını sayılabilmesi için, söz konusu işlem sonucunda **hazine zararının** oluşması gereklidir. Burada hazine zararı çerçevesinde ya dönemsel vergi kaybı meydana gelecek ya da vergilendirilecek dönemin kaydırılması söz konusu olacaktır.

Buradaki değerlendirmelere karşı olan görüş ise, kanunun sözel ifadelendirilmesinde hazine zararı, vergi kaybı veya dönem kaydırılması gibi değerlendirmelerin yer almadığı ve dolayısıyla örtülü kazanç dağıtımını koşullarının oluşması için işlemlerde hazine zararının meydana gelip gelmemesinin önemli olmadığı (gerekmediği) yönündedir. (M. Koyuncu, Kasım 1999 : 219) . Nitekim bu yönde Danıştay kararları da vardır. Danıştay 3 ncü dairesinin, vergi mahkemesi kararını onayladığı bir kararı da bu doğrultudadır. Söz konusu mahkeme kararında; "15/3 maddesinde ise kurum kazancının tespitinde sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazancın saptanmasında dağıtılan örtülü kazancın indirilemeyeceğinin açıklandığı, **kamu düzeninin korunması amaçlandığında, örtülü kazancın mevcudiyeti için hazine zararının bulunması aranmayacağı** gibi, kendisine örtülü kazanç sağlanan diğer kurumun bir örtülü kazancı beyan etmiş olması da örtülü kazancı dağıtan kurum hakkında matrah farkı tespitiyle tarhiyat yapılmasına engel olmayacağı " görüşü yer almaktadır. (Dnş. 3. D. K. No:1996/2396). Özetle, katıldığımız bu görüş çerçevesinde, yasada yazılı olan diğer şartların oluşması halinde, bu işlemler sonucunda hazine zararı meydana gelsin veya gelmesin örtülü kazanç dağıtımını yapıldığının kabulü gerekir .

2. 2. Transfer fiyatlarının değiştirilmesi karşısında örtülü kazanç dağıtımını ile ilgili düzenlemelerin etkinliği

Transfer fiyatlarının değiştirilmesi karşısında kurumlar vergisi yasasında yer alan örtülü kazanç dağıtımını düzenlemesi ile gelir vergisi yasasının 41 nci maddesinde yer alan hükümler son derece sınırlı ve yetersiz kalmaktadır.

A- Gelir vergisi yasasının 41 nci maddesindeki hükümler çok dolaylı yoldan ve sınırlı olarak, transfer fiyatlamasıyla ilgilidir. Hatta bu yönde yapılmış bir düzenleme olarak da kabul edilemez .

Kurumlar vergisi yasasında yer alan örtülü kazanç dağıtımını müessesesi ise transfer fiyatlaması konusu ile kısmen örtüşmektedir. Kurumlar vergisi yasasındaki 15/3 e göre sermaye şirketleri dışındaki diğer mükellefler açısından, örtülü kazanç dağıtımını ile ilgili düzenleme söz konusu değildir. Diğer bir deyişle, örtülü kazanç dağıtımını ile ilgili kurumlar vergisi yasasında yer alan düzenleme sadece sermaye şirketleri için söz konusudur. Yukarıda belirtilen bazı görüşlere göre, bu uygulama kanunun lafzına ve

ruhuna uygundur ve doğrudur. Bu görüş çerçevesinde, kooperatiflerin, iktisadi kamu kuruluşlarının, dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin esasen kâr amacı yoktur. Bu görüşe katılmıyoruz. Kamu iktisadi kuruluşlarından iktisadi devlet teşekküllerinin amaçlarından biri kârlı çalışmaktır. Kamu iktisadi kuruluşlarının ise amaçlarından biri de sosyal kârlılıktır. Benzer şekilde dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin de amaçlarından biri gene kârlılıktır. Kaldı ki "iş ortaklıklarının" durumu daha açıktır. Uluslararası sermaye ve şirketlerin de katılabildiği iş ortaklıklarının temel amacı kârlılıktır. Ancak yukarıda da belirtildiği gibi kurumlar vergisi yasasında yer alan örtülü kazanç dağıtımı maddesi, sadece sermaye şirketleri için düzenleme öngörmektedir.

Yukarı da belirtilen diğer kurumlar vergisi mükellefleri ile ticaret şirketlerini içermemesi nedeniyle, sermaye şirketleriyle kısmen örtüşen transfer fiyatlaması düzenlemelerinin, mevzuatımızda çok dar bir alanda sınırlı kalmasına yol açmaktadır. Bu kapsamıyla, örtülü kazanç dağıtımı düzenlemelerinin, Türkiye'deki transfer fiyatlandırması sorunun çözümündeki etkinliği son derece sınırlı ve yetersizdir .

B- Şirket ile işlemlerde bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerin, kâr paylaşımı yönünden aynı çıkar birliği içinde yer aldığı konusunda yasada belirtilen genel kıstaslar büyük ölçüde takdiri olduğu için gerek idari incelemelerde gerekse yargı kararlarında görüş birliği sağlanamamaktadır . Bu durum esasen çok sınırlı bir uygulama olan örtülü kazanç dağıtımı konusunu daha da etkisiz hale getirmektedir.

C- Aynı şekilde "emsaline göre göze çaracak şekilde " kıstası, büyük ölçüde takdiri olduğundan, sorunu çözüm açısından etkisiz bırakmaktadır. Esasen kurumlar vergisi yasasında yer alan düzenlemenin, transfer fiyatlamasındaki değiştirmeler karşısında çok yetersiz ve etkisiz olduğu açıktır.

2. 3. Öneriler

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde konuya ilişkin başlıca önerilerimiz şunlardır:

A- Kurumlar vergisi yasasında yer alan örtülü kazanç dağıtımıyla ilgili düzenlemeler, transfer fiyatlamasındaki değiştirmeler karşısında son derece etkisiz kaldığından, diğer ülkelerde olduğu gibi bu konuda ayrı bir transfer fiyatlaması yasasının çıkarılması gerekmektedir. Transfer fiyatlamasındaki değiştirmeler, özellikle üçüncü dünya ülkeleri ile gelişmekte olan diğer ülkeleri olumsuz etkilemektedir. Türkiye'de de bu konu, büyük önem arz etmektedir. Transfer fiyatlamasını sadece vergisel boyutuyla değerlendirmemek gerekir. Yukarıda belirtildiği gibi konunun ödemeler dengesi, kaynak sağlama ve tahsisi, gelir bölüşümü ve istihdam etkisi gibi kamu yararını (ulusal yararı) ilgilendiren boyutu vardır .

B- Transfer fiyatlandırması yasası ile öncelikle konunun kapsamı genişletilmelidir. Sadece sermaye şirketleri değil diğer kurumlar vergisi mükellefleri ile

ticaret şirketlerini de bu kapsama dahil etmelidir. Örneğin iktisadi devlet teşebbüslerinin de dahil edilmesi, özellikle diğer ülkelerle yapılacak transfer fiyatlaması anlaşmalarında güven verici bir unsur olur . Söz konusu düzenlemeler ile takdire bağlı hususlar objektif kıstaslara bağlanmalıdır.

C- İdarenin gelir, gider ,indirim ,kâr paylaşımı ve tahsisi ile ilgili takdir yetkisi, kıstaslara bağlanarak genişletilmelidir .

D- Bu konuda uluslar arası vergi anlaşmaları yapılmalı veya mevcutsa alanı genişletilmelidir. Bu çerçevede diğer ülkelerin vergi yönetimleriyle bilgi akışını sağlayacak anlaşmalar yapılmalıdır.

E- Transfer fiyatlandırılmasında vergi kaybı veya hazine zararı ölçekleri yerine kamu yararı kıstası ikame edilmelidir.

F- Ayrı bir transfer fiyatlaması yasası düzenlenmesi halinde, başta gelir yasaları olmak üzere, mal ve hizmetlerden alınan vergilerle ilgili yasalar ile vergi usul kanununda, paralel düzenlemeler yapılmalıdır. Özellikle vergi usul kanununun değerlemeye ilgili bölümündeki kıstaslar yeniden gözden geçirilmeli ve yeni ölçekler eklenmelidir.

SONUÇ

Transfer fiyatlarındaki değiştirmeler özellikle gelişmekte olan ülkelerin vergilendirme yetkisini, ödemeler dengesini, kaynak tahsisini, gelir bölüşümünü ve istihdamını olumsuz etkilemektedir. Bu konuda yasal düzenlemesi yetersiz olan ülkeler ise giderek daha korumasız hale gelmektedirler. Türkiye de kurumlar vergisi yasasında yer alan örtülü kazanç dağıtımı düzenlemesi kısmen ve çok sınırlı ölçekte transfer fiyatlamasıyla örtüşmektedir. Ancak örtülü kazanç dağıtımıyla ilgili bu düzenleme, transfer fiyatlamasındaki değiştirmeler karşısında son derece etkinsiz kalmaktadır. Bu nedenle Türkiye’de ayrı bir transfer fiyatlaması yasasının düzenlenmesi ve diğer yasalarda da paralel değişikler yapılması ihtiyacı, özellikle konunun uluslararası boyutunun önemi de dikkate alınacak olursa, giderek artmakta ve acil hale gelmektedir . Bu konuda Maliye Bakanlığında çok değerli çalışmalar yapılmaktadır .

KAYNAKÇA

- Anonymous (Anonim) ; “Kazakhstan: Adopting transfer pricing law”, International Financial Law Review, London; Dec. 2000, pp. 62-63
- Dicle, Berk; “Vergi uygulamaları açısından transfer fiyatları”, Vergi Dünyası, Mart 1995, sayı: 163
- Gonzales A. Solano; “Mexico capital markets”, International Tax Review, London 2001, pp. 59-67

- Green, Gareth; "Transfer pricing techniques for group treasury companies", *International Tax Review*, London, Jun 2001, pp. 23-26
- Günaydın, İhsan; "Uluslar arası transfer fiyatlamasının vergisel amaçları", *Vergi Dünyası*, Ağustos 1999, sayı: 216.
- Johnson, Robert; "The role of cluster analysis in assessing comparability under the U. S. transfer pricing regulations", *Business Economics*, Apr 2001, Vol. 36 pp. 30-32
- Kapusuzoğlu, Tuncay; "Transfer fiyatlandırması nedir?", *Vergi Dünyası*, Eylül 1998, sayı 205.
- Kapusuzoğlu, Tuncay; "Transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak A. B. D. de yapılan yasal düzenlemeler", *Vergi Dünyası*, Haziran 1999, sayı: 214.
- Kapusuzoğlu, Tuncay; "Transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak A. B. D. de yapılan yasal düzenlemeler (II)", *Temmuz 1999*, sayı:215.
- Koyuncu, Mesut; "Örtülü kazanç müessesesinde 'hazine zararı' kavramı", *Vergi Dünyası*, Kasım 1999, sayı: 219
- OECD; "Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations", 06-01-01)
- Park Linda ; "China", *International Tax Review*, London 2001, pp. 12-19
- Smith, J. Michael; "Ex ante and ex post discretion over arm's length transfer pricing", *The Accounting Review*, Vol. 77, January 2002, pp. 161-184.
- Swenson, Deborah J; "Tax reforms and evidence of transfer pricing", *National Tax Journal*, Washington, Mar. 2001, pp. 7-25
- TOBB; Vergilemede Global Eğilimler, AB ve Türk Vergi Sistemi**, Mayıs 2001
- Tse, Joseph; "China :Internet trading, transfer pricing and business tax", *International Tax Review*, London, May 2001, p. 64
- Türkey, Orhan; **Mikro iktisat teorisi**, İmaj Yayıncılık, 5. baskı, Ankara 1996
- Vogale, Alexander; "German electronic audit looms", *International Tax Review*, London 2001, pp. 19-25.
- Vogale, Alexander; "Germany protects tax base", *International Tax Review*, Dec. 2000/Jan 2001, pp. 38-42 .