

ELEKTRONİK TİCARETİN TRANSFER FİYATLANDIRMAYA ETKİSİ

Yrd. Doç. Dr. Levent Yahya ESER*

Arş. Gör. Sedat POLAT**

ÖZ

Globalleşme sürecinde, tek bir ülkede faaliyet gösteren işletmeler yerine, dünyanın her yerindeki avantajlardan faydalanmak isteyen çok uluslu işletmelerin sayısında önemli artışlar yaşanmıştır. Bu işletmelerin farklı ülkelerdeki vergisel farklılıklardan yararlanmak için kullandıkları önemli araçlardan biri, kendi şubeleri arasında yapmış oldukları transfer fiyatlandırma uygulamasıdır. Yeni ekonomi paralelinde yaşanan bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler sonucunda ortaya çıkan elektronik ticareti temel alış veriş yöntemi olarak kullanan çok uluslu işletmeler, transfer fiyatlandırma uygulamalarını kolaylaştırmak için de elektronik ticaretten yaygın olarak faydalanmaya başlamışlardır. Bu çalışma; elektronik ticaretin transfer fiyatlandırma ile olan ilişkisini açıklamaya yönelik olarak hazırlanmıştır. Çalışmada öncelikle transfer fiyatlandırma ve elektronik ticaret kavramları genel hatlarıyla değerlendirilmiş, ardından elektronik ticaretin transfer fiyatlandırmaya etkisi ele alınmıştır. Nihayetinde, elektronik ticaretin gelişmesinin transfer fiyatlandırmayı kolaylaştırdığı ve bunun da vergi idarecilerinin işini daha da zorlaştırdığı sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Transfer fiyatlandırma, Elektronik ticaret, Vergi idaresi

Jel Sınıflandırması: F23, L81, H25

THE IMPACT OF ELECTRONIC COMMERCE ON TRANSFER PRICING

ABSTRACT

Along with globalization, the number of multinational companies which want to drive benefit from the advantages all over the world has increased significantly instead of companies which operates in a single country. One of the most important tools used by these companies to take advantages of tax differences in diferent countries is the application of transfer pricing between their subsidiaries. Multinatioanal companies use electronic commerce which consist of developments in the information and communication technologies in the process of new economy as a fundemental shopping method. In the other hand, multinational companies also use electronic commerce in order to facilitate the trasnfer pricing. This study aims to describe relationship between electronic commerce and transfer pricing. In this study, first the concepts of transfer pricing and electronic commerce is

* Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, leventyahyaeser@gmail.com

** Karadeniz Teknik Üniversitesi, SBE, Maliye Anabilim Dalı, sedat_polat23@hotmail.com

evaluated generally and then the impact of electronic commerce on transfer pricing is tackled. As a result, it has been conducted that the developments of electronic commerce make the transfer pricing easier and this situation make the work of tax authorities much harder.

Keywords: *Transfer pricing, Electronic commerce, Tax administration*

Jel Classification: *F23, L81, H25*

1. GİRİŞ

20. yüzyılın son çeyreğinde etkili olmaya başlayan globalleşme hareketi; finansal serbestleşmeye, sermayenin hızla yer değiştirmesine ve çok uluslu işletmelerin dünya ticaretindeki payının artmasına neden olmuştur. Globalleşmeyle birlikte sayıları hızla artmaya başlayan çok uluslu işletmeler dünyanın her yerinde rahatlıkla faaliyetlerini sürdürebilir ve kendilerine sağlanan avantajlardan fayda elde edebilirler. Bu işletmeler, her ülkenin kendilerine sağlamış olduğu avantajlardan yararlanarak karlarını maksimum kılmaya çalışmaktadır.

Globalleşmeyle birlikte yabancı sermayenin önündeki engellerin kalkması ve beraberinde ülkelerin kaynak ihtiyaçları, ülkeler arasında gelir ve kurumlar vergisi oranları üzerinden rekabete girişmelerine neden olmuştur. Birçok ülke, vergi sahasını daha cazip kılmak amacıyla yabancı sermayeye önemli vergisel teşvikler sunmaktadır. Bu teşvikleri en iyi kullanabilecekler arasında ise çok uluslu işletmeler yer almaktadır. Bu işletmeler iyi bir vergi planlaması yaparak dünya üzerindeki global vergi yüklerini en aza indirebilmektedirler. Minimizasyon çabaları arasında, faaliyetlerini daha düşük vergi oranlarına sahip ülkelere taşıyarak direkt olarak avantaj elde etmenin yanı sıra, ülkelerdeki yasal boşluklardan yararlanarak dolaylı fayda elde etme de yer almaktadır. Dolaylı olarak fayda sağlamada yararlanılabilecek en iyi araçlardan biri ise transfer fiyatlandırmasıdır.

Bir işletmenin kendi şubeleri arasındaki alışverişte uygulamış olduğu fiyat olarak adlandırılan transfer fiyatlandırma çoğu zaman akıllarda olumsuz sonuç bırakacak şekilde bir algı uyandırmaktadır. Çünkü işletmeler kendi şubeleri arasındaki alışverişte manipüle edilmiş fiyatları kullanabilirler. İlişkisiz işletmeler ile yapmış oldukları işlemlerde kullanılan fiyat ile kendi şubeleri arasındaki fiyatı farklılaştırma yoluna giden işletme, karını ülkeler arasında aktarabilmektedir. İşletme bu işlemi gerçekleştirirken bazen vergisel avantajları bazen de vergi dışı amaçları göz önünde tutabilmektedir. Bu ise işletmelere avantaj sağlarken ülkelerin vergi gelirlerini olumsuz yönde etkilemektedir.

Transfer fiyatlandırmanın yanı sıra teknolojinin sağlamış olduğu gelişmeler de globalleşmeyle birleşerek işletmelere önemli avantajlar sunmaya başlamıştır. Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler, geleneksel ticaretin yanı sıra elektronik ticaret (e-ticaret) olarak adlandırılan ve özellikle günümüzde interneti daha ön planda tutarak yapılmaya başlanan yeni bir ticaret şeklini ortaya çıkarmıştır. Yeni sanal ağlar aracılığıyla mal ve hizmetlerin rahatlıkla el değiştirme fırsatı doğmuştur. Bu noktada ise karşımıza çıkan sorun, e-ticaretin transfer fiyatlandırmanın kötüye kullanılmasına

yardımcı olmasıdır. İşletmeler e-ticaret aracılığıyla transfer fiyatlandırma işlemlerini çok daha kolay ve artan hacimde gerçekleştirmektedir. İşletmelerin e-ticaret aracılığıyla transfer fiyatlandırma yapmaları ise devletlerin vergi gelirlerine olumsuz etki eden önemli bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bugünün dünyasında globalleşme süreciyle birlikte hareket eden ve ülke vergi idarelerini gelir elde etme hususunda zorlayan transfer fiyatlandırma ve e-ticaret uygulamaları çeşitli sorunlar yaratmaya başlamıştır. Özellikle e-ticaretin transfer fiyatlandırmada bir araç olarak kullanılması vergi idarelerinin işini çok zorlaştırmıştır.

Bu çalışma, e-ticaretin transfer fiyatlandırma üzerindeki etkisini ele almak amacıyla hazırlanmıştır. Bu amaçla hazırlanan çalışmada öncelikle e-ticaret ve transfer fiyatlandırma kavramlarına değinilmiş ardından e-ticaretin hangi yollarla transfer fiyatlandırmaya etki ettiği ve ülkeler açısından neden olduğu sorunlar ortaya koyulmaya çalışılmıştır.

2. ELEKTRONİK TİCARET KAVRAMI

Globalleşme ve beraberinde bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler ekonomik faaliyetlerin elektronik ağlar üzerinden işlenmesine olanak sağlamıştır. Bu şekilde yapılan ticaret ise e-ticaret olarak adlandırılmaya başlanmıştır. E-ticaretin geçmişi işletmelerin aralarında verileri EDI (elektronik veri değişimi) aracılığıyla dağıtmaya başladığı 1970’li yıllara kadar uzanmaktadır. Bununla birlikte 1990’lı yıllarda internetin kullanılmaya başlanmasıyla birlikte e-ticaretin önemi ortaya çıkmış ve e-ticaretin hacminde hızlı bir artış yaşanmıştır. Geçmişte e-ticaret sadece işletmeler arasında kullanılmaktayken günümüzde ticari faaliyetlerin karmaşık bir web ortamında ve dünya çapında birçok kişiye sunulduğu karmaşık bir hal almıştır (Li, 2001: 777). Fiziksel sınırların ve mekanların yer aldığı geleneksel ticaret yerini, sınırların ve mekanların kalktığı, ağların olduğu e-ticarete bırakmıştır. Bu dönüşümde internetin gelişmesi ve yaygınlaşması önemli rol oynamıştır.

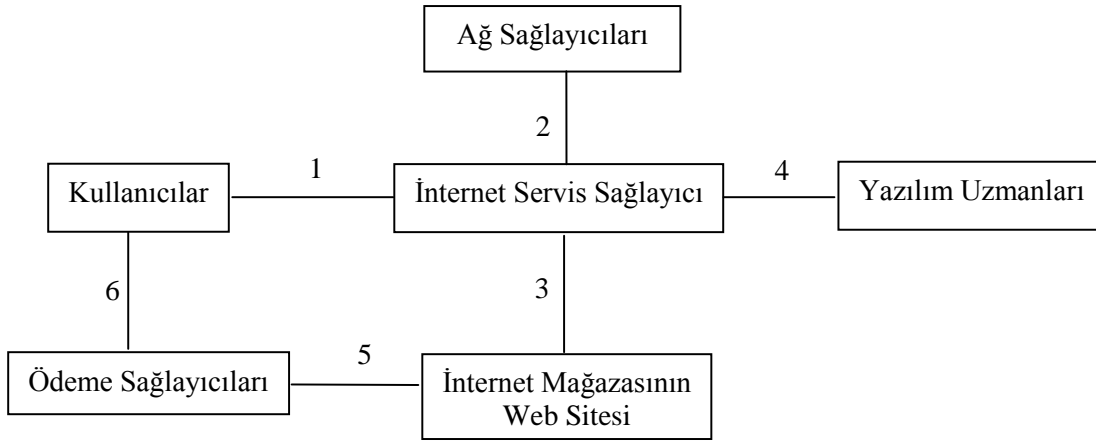
İnternette birlikte artık ticarete yeni bir dönem başlamıştır. Dünyanın herhangi bir noktasında oturan bir kişi hiçbir maliyete katlanmadan belli bir siteyi ziyaret edebilir hatta oradan mal satın alabilir ve bunu ikamet adresinden teslim alabilir. Net üzerindeki bu yeni kavramın adı e-ticarettir (Desai, 2001: 6).

Literatüre bakıldığında e-ticaretin çeşitli tanımları olduğu göze çarpmaktadır. Dünya Ticaret Örgütü (WTO) tarafından yapılan tanıma göre; “mal ve hizmetlerin üretiminin, satışının, reklamının ve pazarlanmasının telekomünikasyon ağları kullanılarak yapılması işlemine elektronik ticaret” denir (WTO, 1998). Birleşmiş Milletler (UN) ise e-ticareti, “bilgilerin herhangi bir elektronik ortamda üreticiler, tüketiciler ve diğer taraflarca paylaşılarak işletmeden işletmeye ya da işletmelerden tüketicilere organize edilen ve gerçekleştirilen ticari işlemler” olarak tanımlamıştır (Öz, 2004: 97). Bu

tanımlardan e-ticaretin, işletmeler arasında, işletme ile tüketici arasında veya tüketici ile tüketici arasında elektronik ağlar aracılığıyla cereyan eden ticari faaliyetleri ifade ettiği anlaşılmaktadır.

Elektronik ortamda işleyen e-ticaret, geleneksel ticaretten farklı bir yöntemle hareket etmekte ve mevcut ticaret şeklinin ve kurallarının yeniden düzenlenmesini gerektirmektedir. Çünkü bu ticaret şeklinde fiziksel mekanlar ortadan kalkmış, ticari işlemlere yeni araçlar eklenmiş durumdadır. Bahsedilen işleyişi sunmak adına aşağıdaki şekil açıklayıcı olacaktır.

Şekil 1. Elektronik Ticaret İşleyiş Şeması



Kaynak: Benk, (2002): 42.

Şekil 1’de görüldüğü üzere ilk olarak, kullanıcı internet bağlantısını sağlayabilmek amacıyla belli bir ücret dâhilinde internet servis sağlayıcısı vasıtasıyla internete bağlanır. Bu durum internet üzerinde mağaza açmak isteyen satıcı açısından da geçerlidir. Ayrıca sanal mağazanın oluşturulması için gerekli olan yazılım, yazılım uzmanları tarafından oluşturulur. Sistemin kurulma aşaması tamamlandıktan sonra kullanıcı satın almak istediği ürünü satıcının web adresinden ulaşarak belirler. Tüm bunlar sağlandıktan sonra ürün satın alınma aşamasına geldiğinde burada devreye ödeme sağlayıcıları olan bankalar girer. Ürün satın alındığında banka belli bir komisyon ücreti karşılığında mağazaya ödemeyi yapar. Daha sonra bu malın tutarı alıcı tarafından bankaya ödenir (Benk, 2002, 41-42).

Sistemin işleminde çok fazla sorun yokmuş gibi gözükmesine rağmen uygulamada çeşitli sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Bu sorunların başında e-ticaretin önündeki en büyük engel olan güven gelmektedir. Çünkü geleneksel ticarete göre faaliyetlerini sürdüren insanlar yüz yüze iletişimle dayalı olarak çalışmaktaydılar. Fakat e-ticaret kişilerin kimliklerini belirsizleştirmeye, yapılan işlemlerin ortadan kaldırılabilmesine, insanların birbirlerinin yerine yasal olmayan yollarla işlem yapabilmeye olanak tanımaktadır. Diğer önemli bir sorun çalışmanın konusuyla da alakalı olarak e-ticaretin vergi idaresi üzerine etkisidir. Teknolojinin sunduğu imkanlardan faydalanmaya çalışan kişiler veya gruplar

olabilir. Özellikle web siteleri, internet servis sağlayıcıları ve ağ sağlayıcıları bulunmuş oldukları mekanları rahatlıkla değiştirebilirler. Bu durum ise işlemlerin gerçekleştiği yerlerin tespitini dolayısıyla vergi idarelerinin işini de zorlaştırmıştır.

Vergi idaresi açısından oluşan sorunun temelinde vergi yasalarının geleneksel ticaret göre oluşturulmuş olması gelmektedir. Geleneksel vergileme kavramına göre düzenlenmiş olan fiziksel sınırlar artık uygulanamamakta ve e-ticarette ilgili işlemler sorunlar yaratmaktadır (United Nations [UN], 2013: 35). Ülkeler e-ticarette birlikte daha da mobil hale gelen vergi matrahlarını belirlemede ise güçlüklerle karşı karşıyadırlar. Bu durum kişi ve grupların vergiden kaçınma çabalarıyla birleşince daha da önemli bir hal almaktadır.

Bahsedilen bu sorunların yanında e-ticaretin birçok faydası da bulunmaktadır. Bunların önemli olanları arasında coğrafi sınırların üstesinden gelmek, arama motorları vasıtasıyla yeni müşteriler kazanmak, düşük maliyetler, daha hızlı ürün bulmak, seyahat süresi ve seyahat maliyetini elemek, karşılaştırmalı alışveriş imkanı sağlamak, zaman kısıtlaması olmaksızın açık kalmak, bol bilgi sağlamak sıralanabilir (Khurana, t.y.). Fakat e-ticaretin bu faydaları, vergi gelirleri üzerinde yaratmış olduğu sorunlar nedeniyle bazen ikinci planda kalabilmektedir.

3. TRANSFER FİYATLANDIRMA KAVRAMI

Teknoloji, ulaşım ve iletişimdeki hızlı gelişmeler dünya üzerinde birçok yerde şubeye ve faaliyete sahip çok sayıda işletmenin oluşmasına neden olmuştur. Günümüzde dünya ticaretinin çok önemli bir kısmı çok uluslu işletme olarak adlandırılan bu oluşumlar içerisindeki mal, hizmet, sermaye ve gayri maddi varlıklardan (entelektüel sermaye gibi) oluşmaktadır. Çok uluslu işletmeler içerisinde cereyan eden bu tarz işlemler grup içi işlem olarak adlandırılmaktadır. Günümüzde grup içi ticaretin düzenli olarak arttığı ve dünyadaki uluslararası ticaretin %30'dan fazlasını oluşturduğu tahmin edilmektedir. Ayrıca gayri maddi varlıkların ve birbiriyle bağlantılı işlemlerin bu işletmelerin kendi aralarındaki ticari faaliyetleri içerisindeki payı sürekli olarak artmaktadır (UN, 2013: 1).

Çok uluslu işletme içerisinde ürünlerin, hizmetlerin veya gayri maddi varlıkların dolaşımında uygulanan fiyat için transfer fiyatlandırma kavramı kullanılmaktadır. Transfer fiyatlandırma genel olarak ilişkili taraflar arasında firma içi veya sınırlar arası işlemleri ifade etmek için kullanılmaktadır. Bununla birlikte, transfer fiyatlandırma varlıkların ve hizmetlerin ortak işletmeler arasındaki transferinde kullanılan fiyatı da içermektedir (UN, 2013: 2).

Transfer fiyatlandırma, maddi mallar ve maddi olmayan hizmetlerin fiyatlandırılması için kuruluşlar veya birimler arasında aktarılan, vergileri en aza indirip karını maksimize etmeye dayanan bir fiyatlandırma stratejisidir. Bu transferler yurtiçi kuruluşlar arasında olabileceği gibi yurt dışı işlemleri de kapsayabilir (Borovski, 1997: 322). Bu noktada karşımıza ulusal veya uluslararası transfer

fiyatlandırma kavramları çıkmaktadır. Fakat transfer fiyatlandırmanın uluslararası boyutu daha çok ilgi çekmektedir.

Uluslararası boyuttaki transfer fiyatlandırma dünyanın farklı bölgelerinde bulunan firmaların aralarında her türlü mal ve hizmet aktarımını sağlamada uygulanan yaygın bir modeldir. Bu tür işlemlerin yıllık değerini ölçmek son derece zordur. Bazı sektörlerde grup içi sınır ötesi işlemlerin dünya ticaretinin önemli bir bölümünü oluşturduğu gözlenmektedir (Elliott ve Emmanuel, 2000: 216). Transfer fiyatlandırma daha çok vergisel avantaj sağlamak amacıyla yapıldığından ülkeler arasındaki vergi oranlarındaki farklılıklar çok uluslu işletmeleri böyle bir uygulamaya iten önemli bir etkidir. Fakat aynı ülke içerisinde vergi oranı değişmediği için ulusal bazda grup içi fiyatlandırma yapmak vergisel amaç taşımamaktadır.

İşletmelerin transfer fiyatlandırmaya gitmelerinin birçok nedeni vardır. Yurt içi işletmeler ve çok uluslu işletmeler için ayrı ayrı ele alınması gereken nedenler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Güney ve Bozkurt, 2011: 152):

Yurt içi işletmeler için;

- ✓ Performans göstergelerini değerlendirmek,
- ✓ Fiyatlandırma koşulları,
- ✓ Pazar koşulları,
- ✓ Yöneticileri daha fazla motive etmek.

Çok uluslu işletmeler için;

- ✓ İşletme içindeki kaynakların transferinde kontrol noktası oluşturmak,
- ✓ Bölümler arası performansın mukayese edilip karşılaştırma yapılmasını sağlamak,
- ✓ Bölüm yöneticilerinin sorumlu oldukları bölümlerde daha fazla sorumluluk alıp karlılığını maksimize etme konusunda motive etmek,
- ✓ Yurt dışı bağlı işletmelerde vergi yükünü hafifletmek.

Transfer fiyatlandırma amaçları arasında belki de en fazla ilgi çeken vergisel olanıdır. Çünkü çok uluslu işletmeler transfer fiyatlandırma yoluyla ödenecek vergi miktarlarını düşürmenin yollarını ararlar. Bir örnek verilecek olursa; çok uluslu bir işletme, vergi oranlarının yüksek düzeylerde seyrettiği ülkelerde kendisine bağlı yan kuruluş işletmelerine yüksek fiyatla mal veya hizmet satarak ya da bunun tam tersi bir şekilde kendisine bağlı yan kuruluşundan düşük fiyatla mal veya hizmet satın alarak kazancını düşürme amacı güder. Dolayısıyla düşük kazanç gösterdiğinden dolayı ödeyeceği vergi de düşük olacaktır (Pehlivan ve Öz, 2011: 123). Görüldüğü gibi çok uluslu işletmeler vergisel amaçlarla hareket ederek vergi yükünü düşürmeyi amaçlarken grup içinde uygulamış oldukları fiyatları normal piyasa fiyatlarından farklılaştırma yoluna gitmektedirler.

İşletmeler bahsedilen güdülerle hareket ederek kendi aralarında farklı fiyatlar uygularken, vergi idareleri de olduğundan farklı gösterilmeye çalışılan bu işlemleri tespit etmeye çalışmaktadırlar.

Transfer fiyatlandırma için kabul edilebilir yöntem genellikle belirli bir ülkenin düzenlemesine bağlı olarak geniş bir yelpazede oluşturulan emsallere uygunluk ilkesidir (Borovski, 1997: 322). Bu ilkeye göre, belirlenen bazı yöntemlere başvurularak emsal fiyatlar tespit edilmeye çalışılmaktadır. Emsal fiyatı belirlemeye yönelik olarak OECD'nin 2010 yılındaki Transfer Fiyatlandırma Rehberi'nde Geleneksel İşlem yöntemleri olarak; Karşılaştırılabilir Kontrol Dışı Fiyat Yöntemi, Yeniden Satışta Fiyat Yöntemi, Maliyet Artı Yöntemi, İşleme Dayalı Kar Yönetmeleri arasında da Kar Bölüşüm Yöntemi ve İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi sayılmıştır (OECD, 2010: 59). Fakat çok uluslu işletmelerin karmaşık yapısı, e-ticaretin gelişmesi, vergi cennetlerinin artması gibi birçok faktör transfer fiyatlandırmada bahsedilen bu yöntemlerin uygulamasını ülkelerin vergi idareleri için önemli bir sorun haline getirmiştir.

4. ELEKTRONİK TİCARETİN TRANSFER FİYATLANDIRMAYA ETKİSİ

Transfer fiyatlandırma denilince akla ilk olarak kavramın olumsuz yönleri gelmektedir. Bunun temel gerekçesi, bu fiyatlandırma şeklinin işletmeler tarafından kötüye kullanılmasıdır. Özellikle globalleşmenin gelişmesiyle birlikte çok uluslu işletmelerin sayısındaki artış ve bu işletmelerin kar maksimizasyonunu amaçlamaları bu yola sıklıkla başvurmalarına neden olmaktadır. Ayrıca, yeni ekonominin getirmiş olduğu bilgi ve iletişim teknolojilerindeki ilerleme ticaret alanında da elektronik araçların kullanımına neden olmuştur. Bugün e-ticaret günümüzün ve geleceğin ticaret şekli olarak ortaya çıkmış durumdadır. Fakat e-ticaretin transfer fiyatlandırmada bir araç olarak kullanılması çeşitli sorunlara yol açmaktadır.

Transfer fiyatlandırma üzerinde elektronik ticaretin etkisi ilk defa 1998 yılında OECD Ottawa Konferansı'nda ele alınmıştır. Bu zamana kadar e-ticaretin transfer fiyatlandırma üzerindeki etkisine yönelik olarak ne temel olarak yeni ne de kategorik olarak farklı problemler belirtilmemiştir. OECD bu çalışmasında (A Discussion Paper on Taxation Issue) e-ticarette transfer fiyatlandırmanın etkisine yönelik önem arz eden beş önemli sorunu dile getirmiştir. Bunlar; işleme dayalı net kar marjı yöntemini uygulamadaki zorluk, karşılaştırılabilirliği tespit etme ve fonksiyonel bir analizi sürdürmedeki zorluk, geleneksel işlem yöntemlerini uygulamadaki zorluk, bütünleşik bir işletmenin vergi işlemlerini tespit etmedeki zorluk ve uygun belgeleme ve gerekli raporlama bilgilerini oluşturma ve belirlemedeki zorluk şeklindedir (Desai, 2001: 13-15). OECD'nin bu konunun önemini ifade etmesinin ardından, çeşitli çalışmalar yapılmaya ve e-ticaretle birleşen transfer fiyatlandırma uygulamalarının ne gibi sorunlara neden olacağı ortaya koyulmuştur.

E-ticaret, zor olan transfer fiyatlandırma problemlerinin bir kısmını daha yaygın hale getirme potansiyeline sahiptir. Transfer fiyatlandırmayla birleşen e-ticaret bir tarafta ve öncelikli olarak işletmelerin vergisel anlamda daha fazla çıkar elde etmelerine, diğer taraftan ise devletlerin denetim faaliyetlerinin ve kamu gelirlerinin aşınmasına neden olmaktadır. Bu sorunların temelinde, e-ticaretin transfer fiyatlandırma işlemlerini daha hızlı, kolay ve karmaşık hale getirmesi yatmaktadır. Bu durum

ise, çok uluslu işletmelerin vergisel anlamda avantaj sağlamalarına olanak tanırken, diğer taraftan vergi idarelerinin işi daha da zorlaşmaktadır. Bir diğer belirtilmesi gereken nokta; e-ticaretin transfer fiyatlandırma işlemlerinde kullanılması çok uluslu işletmeler açısından olumlu olarak görülürken vergi idareleri için aynı durumun olumsuz olarak adlandırılmasıdır.

Bilginin anlık iletimi ve fiziksel sınırların ortadan kalkmasının sonucu olarak e-ticaret, sınır ötesi işlemleri ölçme, izleme, tespit etme, tanımlama ve doğrulamayı vergi idareleri açısından daha zor hale getirmiştir (Desai, 2001: 13). Çünkü e-ticaretin gelişmesi transfer fiyatlandırma işlemi oldukça karmaşık hale getirmiştir. İlk olarak, e-ticaretin önemli formları çok sayıda küçük işlemi içermektedir. İkinci ve daha önemli olarak da emsal fiyat standartları belli varsayımlara dayanmaktadır. Bu varsayımlar modern işletmelerin var olma nedenlerini inkâr etmektedir. Bir işletmenin şubeleri ilişkisiz olarak hareket etmektedirler ve benzer şartlar altında benzer işlemlerle uğraşmaktadırlar (McLure, 2001, 12). Diğer bir deyişle elektronik ağlar aracılığıyla işletmelerin mevcut yapıları ve aralarındaki ilişkiler farklılaştırılmaktadır. Böylelikle geleneksel işletme yapıları ve işlemler ortadan kaldırılmaya çalışılmaktadır (Desai, 2001: 16). Bu gelişmeler ve konunun karmaşıklığı vergi idareleri ve bilgi teknolojilerindeki gelişmelerle birleşecek şekilde, işletmelerin yeniden tanımlanmasını ve transfer fiyatlandırma stratejilerinin yeniden belirlenmesini gerektirmektedir (Abdallah, 2004: 1). Fakat günümüzde henüz bu yönde gelişmeler tam anlamıyla yasalarla tanımlanabilmiş değildir. Bazen mevcut yasalar yaşanan bu yeni gelişmelere, bazen de yeni gelişmeler yasalara uyarlanmaya çalışılmaktadır.

Kısaca özetlemek gerekirse e-ticaretin doğasından kaynaklanan teknik nedenler, işletmelerin buldukları mekanların tespit edilmesini ve diğer taraftan e-ticaretin transfer fiyatlandırma için kullanılması vergi idarelerinin emsal fiyatı tespit etmesini zorlaştırmıştır. Ayrıca günümüzde önemi gittikçe artan gayri maddi varlıkların e-ticarete konu olması ve grup içi fiyatın istenildiği gibi belirlenebilmesi sorunun daha da büyümesine katkı sağlamıştır. Burada belirtilmesi gereken bir diğer nokta da e-ticaretin transfer fiyatlandırma üzerindeki etkisi denildiğinde çok uluslu işletmeler için avantaj olarak değerlendirilebilecek bir uygulamanın vergi idaresi için dezavantaj olarak görülmesidir. Bu nedenle aşağıda ele alınacak etkiler çok uluslu işletmeler açısından olumlu, vergi idareleri açısından ise olumsuz olarak değerlendirilmektedir.

4.1. E-Ticaretin Emsal Fiyatın Belirlenmesi Üzerindeki Etkisi

Emsallere uygunluk ilkesi transfer fiyatlandırmanın tespit edilmesinde önemli bir rol oynamaktadır. En basit şekliyle emsallere uygunluk ilkesi, bir işletme içerisinde gerçekleşen kontrollü işlemlerin birbiriyle ilişkisi olmayan bağımsız işletmeler arasında gerçekleştirilen işlemlerle karşılaştırılması anlamına gelmektedir. Bu şekilde grup içerisinde yapılan işlemin doğruluğu tespit edilmeye çalışılmaktadır. Diğer bir ifadeyle emsal fiyat, aralarında ilişki bulunan işletmeler arasında uygulanan fiyatın doğruluğunu tespit etmek amacıyla aralarında ilişki bulunmayan işletmelerle

karşılaştırmasının yapılmasına dayalı bir yöntemdir. Fakat e-ticaret, aralarında ilişki bulunan işletmelerin tespit edilmesini zorlaştırmıştır. Çünkü e-ticaretin doğasından kaynaklanan nedenler işletmeler arasındaki ilişkilerin belirginliğini ortadan kaldırmaktadır. Bu nedenle emsal fiyatın uygulanması da güçleşmektedir.

Emsal fiyat konusunda dikkate alınabilecek önemli kaynaklardan biri OECD'nin Transfer Fiyatlandırma Rehberidir. Rehber, OECD üyesi olan veya olmayan ülkelerin ulusal hukuk sistemlerindeki bu tür dokümanların etkileriyle ilgili durumları kapsar. İlgili rehber prensipte bağlayıcılığı olmayan yasal bir metin olmasına rağmen bütün gelişmiş ve çoğu gelişen ekonomilerin mevzuatları üzerinde önemli bir etkiye sahiptir (Parilli, 2008: 85). OECD'nin Transfer Fiyatlandırma Rehberi yukarıda bahsedilen yöntemleri kullanarak emsal fiyatları bulmaya çalışmaktadır. Ancak bu rehber e-ticaretle fazla uyumlu olmadığından vergi idarelerinin işi kolay olmamaktadır.

Vergi idarelerinin işini zorlaştıran uygulamalara bakıldığında, öncelikli olarak transfer fiyatlandırmanın kendisinden kaynaklanan sorunlar olduğu göze çarpmaktadır. Transfer fiyatlandırması hükümleri öncelikle emsallere uygunluk ilkesi dikkate alınarak hesaplanan uluslararası bir işlemde kaynaklanan herhangi bir gelirin varlığını gösterir. Yapılan tüm giderler / faizler işlemin bir parçası olarak emsallere uygunluk fiyatlandırmasına tabi olacaktır. Herhangi bir maliyet veya yapılmış masrafların tahsisi veya paylaşılması bir kuruluş tarafından diğerine sağlanan hizmet veya tesislerle ilgili yapılan herhangi bir katkı benzer şekilde belirlenir. Böylece, maliyet paylaşımı anlaşmaları veya düzenlemeleri hükümleri kapsamına girer. Kuruluş terimi işletmenin kalıcı yerini içerir. Bu nedenle, transfer fiyatlandırması hükümleri aynı işletmenin merkez ve şube arasındaki işlemleri için geçerli olacaktır. Bir merkez tarafından onun şubelerine veya şubeleri tarafından merkeze ödenecek faizler ve giderler de bu hükümlerin içine girer. Maliyet paylaşım anlaşmaları veya düzenlemeleri ile ilgili endişe duyulan nokta bugüne kadar bu tür anlaşma veya düzenlemeler için belirlenen minimum eşik değerinin olmamasıdır (Desai, 2001: 10). İşte bu noktada devreye bir de e-ticarette birlikte işletmenin şubeleriyle olan ilişkilerinin belirsizliği girince sorun daha da büyümekte ve karmaşıklaşmaktadır.

Emsallere uygunluk ilkesi, kontrollü ticarete uygulanması koşuluyla, eğer işletme veya onun tamamlayıcı şubesi, bir sunucu veya web sitesi tarafından temsil ediliyorsa burada iş yeri kavramının bir rol oynayıp onmadığını ve oynuyorsa ne derece rol oynadığını değerlendirmeye dayanmaktadır. Bu durum işletme içi işlemler için daha karmaşıktır. İşletme mal ve hizmetlerini nihai tüketicilere başka bir ülkedeki şubesi aracılığıyla sattığında; transfer fiyatlandırma, sadece bu işletmenin kendisini ana işletmenin bir daimi temsilcisi (iş yeri) olarak görmesi durumunda uygulanabilir. Bu durumda ilgili vergi makamları, emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde, işleme katılan iki tarafın gelirlerini düzeltme gücüne sahiptir (Parilli, 2008: 87-88). Fakat buradaki sorun, e-ticarette birlikte işletmelerin şubeleriyle olan bağlantılarının belirginliğinin ortadan kalkmış olmasıdır. İlave olarak çok uluslu

işletme birden çok işletme ile işlem yapmasına rağmen iş yeri kavramının bulanıklığından yararlanarak emsal fiyatın uygulanmasını zorlaştırmaktadır.

Ayrıca e-ticarette birlikte bir işletmenin şubesi gibi hareket etmesine rağmen, bu durumu sabit bir iş yeriyle belirginleştirmeyen şube emsal fiyatın da istenildiği gibi belirlenebilmesine neden olabilir. Bu ise vergi idarelerinin işini zorlaştırmaktadır. Başka bir ifadeyle, e-ticaretin kendi teknik yapısından kaynaklanan nedenlerle, bir işletmenin ticari faaliyet içerisinde bulunduğu diğer işletmelerle olan ilişkisinin tam anlamıyla ortaya koyulması güçleşmiştir. Örneğin merkezi Türkiye’de bulunan bir işletme, ortaklığına sahip olduğu başka bir ülkedeki bir işletmeyle ticari ilişki içerisinde olabilmektedir. Fakat diğer ülkede yer alan ve Türkiye’deki işletmenin kendi şubesi gibi hareket eden işletme, herhangi bir personel istihdam etmemekte ve aynalama yöntemiyle işyerini vergi cenneti ülkede gösterebilmektedir. Bu durumda Türkiye’deki ana işletme mal ve hizmetlerini e-ticaret aracılığıyla ilişkili olduğu bu işletme üzerinde rahatlıkla satabilmekte veya karını rahatlıkla başka bir ülkeye aktarabilmektedir. Dolayısıyla emsal fiyatı bulmak güçleşmektedir. Çünkü ana işletmeden bağımsız gibi hareket eden bağlı şubeye mal satışında kullanılan fiyat normal fiyat gibi algılanmaktadır. Bunun ardından ise ana işletme kendi şubelerine, ilişkili olduğu işletmeye yapmış uygulamış olduğu fiyattan satış yapabilir. Ayrıca ilişkili işletme, e-ticaretin teknik yapısından yararlanarak işyerini sürekli değiştirerek, emsal fiyatın aynı ülke içerisinde uygulanmasını da zora sokabilir.

4.2. E-Ticaretten Kaynaklanan Teknik Sorunların Vergi İdaresine Etkisi

E-ticaretin transfer fiyatlandırmaya etkisi denildiğinde; e-ticaretin mevcut teknik yapısından kaynaklanan karmaşıklık nedeniyle çok uluslu işletmelerin avantaj sağlaması, diğer taraftan ise bu durumun vergi idarelerinin işini zorlaştırması anlaşılmaktadır. E-ticaret ise, henüz teknik ve hukuki altyapısı tamamıyla gelişmediğinden vergisel anlamda sorunlar yaratıp transfer fiyatlandırmayı daha da karmaşık hale getirerek ülke vergi idarelerinin işlerini zorlaştırmaktadır.

Söyle ki, e-ticaretin önemli sonuçlarından biri işletmelerin yer seçiminde rol oynayan bir faktör oluşudur. İnternet işletme faaliyetlerinin, özellikle de karı yer değiştirebilmek adına, farklı bölgelere yerleşmelerine olanak sağlamaktadır. Önemli olan bir diğer konu da fiziksel işletme faaliyetlerinin rahatlıkla düşük vergili ülkelere kaydırılmasıdır. Artık alıcının nerede olduğundan ziyade hizmetin nereden sunulduğu daha çok önem kazanmaya başlamıştır. Bu nedenle çok çeşitli hizmetler çok uluslu işletmelere uzak mesafelerden rahatlıkla sunulabilir. Böylelikle birçok hizmet elektronik araçlar vasıtasıyla rahatlıkla sunulmaya başlanmıştır. Bu hizmetler koordinasyon, planlama, finansal danışmanlık, muhasebe, denetim, faktöring, bilgisayar ve finansal hizmetler gibi çeşitli idari faaliyetleri kapsamaktadır. Tipik olarak bu hizmetler maliyet artı anlaşmalar veya maliyet paylaşım anlaşmalarının altında sunulmaktadır. Hizmetlerin maliyet artı yöntemle sunulması bu hizmetlerin, karı orantılı olarak dağıtmak amacıyla, düşük maliyetli bölgelere kaydırılmasına fırsat sağlamaktadır

(Schwarz, 1999). Karın şubeler arasındaki dağıtımında ise temel sorun iş yeri kavramının tam olarak ne olduğu ve e-ticarette birlikte nasıl hareket ettiği. Çünkü e-ticarette iş yerinin tanımlanması ve vergi idaresi tarafından tespiti güçleşmektedir.

İş yeri, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelmektedir. İşyeri özellikle yönetim yeri, şube, ofis, fabrika, atölye, maden ocağı, petrol, doğal gaz, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı yerleri kapsamaktadır. Fakat her durumda iş yeri, bir ölçüde istikrarlı ve sabit olmalıdır (Parilli, 2008: 88). E-ticarette ise iş yerini belirlemek zorlaşmaktadır. Şekil 1’de de gösterildiği gibi e-ticarette geleneksel ticaretten farklı olarak çeşitli yeni araçlar devreye girebilmektedir. Bu araçlara bakıldığında, web sunucuları veya hostların, telefon hatları üzerinden diğer bilgisayarlar aracılığıyla erişime ve erişilmesine izin veren yazılımları çalıştırdığı; sunucuların ise kişisel web siteleri için host olarak görev yaptığı görülmektedir (Abdallah, 2002b: 65). Bunlardan hangisinin bir iş yeri olarak ele alınacağı henüz tam anlamıyla netleştirilmemiştir.

Web sitesi, tarayıcı veya diğer erişim formlarından ulaşılabilen resimler, bilgiler ve programlar bütünü olarak tanımlanabilir. Yabancı ülkelerdeki müşterileri için ulaşılabılır olan bir web sitesi sabit bir iş yeri değildir ve bu yüzden bu web sitesi o ülkelerde kalıcı bir iş yeri veya vergilendirilebilir bir varlık oluşturamaz. Bununla birlikte sunucu, dijital ürünle yüklenmişse ve siparişleri işlemek ve teslim etmek için programlanmışsa, bazı ülkeler sunucuyu kalıcı bir iş yeri olarak değerlendirilmektedir (Abdallah, 2002a: 114).

Yalnızca sunucunun iş yeri oluşturabileceği değerlendirildiğinde, belirli bir yerdeki bilgisayar ekipmanı eğer sabit olmanın gerekliliğini yerine getirirse bir iş yeri olarak kabul edilebilir. Bu durumda vergi idareleri, kuruluşun faaliyetinin sunucunun bulunduğu yerde devam edip etmediğini değerlendirmek zorundadır. Bir işletmenin belirli bir yerde çalışanı olmamasına rağmen bilgisayar ağına sahip olması durumunda bir iş yeri mevcudiyetinden bahsedilebilir. Bir yerdeki ticari faaliyetleri sürdürmek için hiçbir personele gerek duyulmayan yerlerde kuruluşun tamamen veya kısmen faaliyetini yürüttüğünü düşünmek için personel varlığı gerekli değildir. Bu durumda personelin varlığı bir gösterge değildir ve sunucu sabit bir iş yeri oluşturabilir. E-tailer durumunda (mal ve eşyaları elektronik olarak tüketicilere satmak) ise kuruluşun işlem sunucuları faaliyetinde bulunmaması koşuluyla iş yerinin bulunduğu yere müdahale etmek imkansızdır (Parilli, 2008: 92).

Diğer taraftan internet servis sağlayıcısı, ücret karşılığında internette erişim satan ticari bir işletmedir. Servis sağlayıcısı için ise güvenlik önemli bir sorundur. Sunucu tarafının güvenliği açısından müşterilerin kimliğinin doğrulanması ve yetkilendirme önemlidir; isimsiz yayıncılık gibi gönderenin gizli olduğu durumlarda yer ve güvenilirliğin denetimi gerekir (Seyyed, Gharib ve Ziyae, 2011: 114). İnternet servis sağlayıcısının faaliyetleri normal olarak kendi içinde ve şubeleri arasında bir temsili ilişki oluşturmaz; bu yüzden şubeler bir internet servis sağlayıcısı kullanımı sayesinde

kalıcı bir iş yeri gerekliliği ile karşılaşmaz. Çok uluslu işletmeler; vergi cenneti bir ülkede merkez yaratarak yaygın bir politika geliştirmiş ve maddi olmayan varlıkları, diğer yerleri sanki merkezin servis sağlayıcısı olarak kullanarak, merkezin bütün teknolojilere sahip olduğunu ve minimum risk ve faydayı kabul ederek bu merkeze kaydırmışlardır. Vergi cenneti ülkelerdeki e-ticaret temelli yasal olanaklar ise bu tarz uyarlamalara imkan tanımaktadır (Abdallah, 2002a: 115).

Yaşanan sorun internet servis sağlayıcı ile işletme arasında ticari bir ilişki olmamasıdır. Bu durum vergi idareleri açısından internet üzerinde yapılan bir işlemde tarafların kimliğini hatta yerini bilmeyi güçleştirmektedir. Bu yüzden, eğer vergiler gelirin kaynağına veya satış hedefine dayalıysa internet işlemlerinin gizliliği vergi idarelerinin işini ve vergi uyumunu zorlaştıracaktır (McLure,1999: 4). E-ticaretle birlikte çözülemeyen sorun internet servis sağlayıcı ve sunucuların yer değiştirebilmesi veya kullanılan servis sağlayıcıların değiştirilebilmesi nedeniyle ticari faaliyetlerin saklanabilme olasılığıdır. Böylelikle e-ticaretin direkt olarak kendi yapısı transfer fiyatlandırmayı karmaşık hale getirmektedir. İşletmelerin şubelerinin gerek fiziksel gerekse organik olarak konumları değiştirildiğinde söz konusu sorun ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle işletmeler iş yerinin tespit edilmesini güçleştirerek transfer fiyatlandırma mekanizmasını rahatlıkla kullanabilirler.

4.3. E-Ticaretin Kontrollü İşlemlerin Belirlenmesi Üzerindeki Etkisi

Kontrollü işlem birbiriyle ilişki içerisinde bulunan işletmeler arasındaki ticareti, kontrolsüz işlem aralarında ilişki bulunmayan işletmeler arasındaki ticareti ifade etmektedir. Vergi idareleri de öncelikli olarak işletmelerin kendi içindeki kontrollü işlemleri tespit etmeye çalışmaktadır. Fakat bu noktada da çeşitli sorunlar ortaya çıkmaktadır.

Kontrollü işlemlerin, bağımsız taraflar arasındaki benzer işlemlere karşılık gelmesi koşuluyla emsallere uygunluk fiyatlarının tanımlanmasına, en azından prensip olarak açık ve serbest piyasada koyulması muhtemel fiyatlara karşılık gelmesine ihtiyaç vardır. Ancak vergi idarelerinin temel kaygısının ana şube veya bağlı şubelerin karlarının belirlenmesi olduğu söylenebilir. Aslında transfer fiyatlandırma rejimlerinin temel amacı çok uluslu bir kuruluş veya grup içinde vergi mükelleflerinin grup içi veya işletme içi fiyatları manipüle ederek düşük vergili ülkelerdeki karların paylaşılmasından kaçınmaktır. Bu nedenle yetkili vergi idareleri emsallere uygunluk ilkesi ışığında, yatırım yapan işletme veya işletmelerin karlarını yeniden düzenlemeye çalışmaktadır (Parilli, 2008: 94).

E-ticaret senaryoları ile bağlantılı transfer fiyatlandırma yöntemlerinin kullanılabilirliği konusunda çoğu yazar kontrollü işlemlerin özel yapısı nedeniyle geleneksel yöntemlerin uygulanabilir olmadığını veya en azından uygulanmasının zor olduğunu öne sürmektedirler. Kontrollü işlemde yeterli ve güvenilir verilerin olması koşuluyla işlem bazlı yöntemlerin uygulanmaması için özel bir neden olmadığı söylenebilir. Bu nedenle hem işletmeler arası hem de işletme içi transfer fiyatlandırması senaryosunda eğer karşılaştırılabilir kontrolsüz fiyatlar mevcut ise öncelik geleneksel

işlem metotlarına verilmelidir (Parilli, 2008: 95). OECD transfer fiyatlandırma rehberi de geleneksel yöntemler uygulama alanı bulmadığı takdirde bunların uygulanması gerektiğinin altını çizmiş; diğer yöntemleri, emsal bulunmaması veya bulunan emsallerin güvenilir olmaması durumunda son çare olarak nitelendirmiştir (Sumay, 2009: 6). Birbirine bağlı işlemler için ise bölünmüş kar yöntemi daha uygun bir yöntem olabilir. Bölünmüş kar yöntemi benzer durumlarda risk yöneticileri ve bağımsız tüccarların kar deneyiminin birleştirilmesi veya her bir şubenin kar dağılımının belirlenmesi gibi durumlarda uygulanabilir. Buna rağmen bölünmüş kar yönteminin uygulandığı durumlarda iş yerine atfedilen karların genellikle çok düşük olduğu ve bu durum karmaşık bir yapının olmadığı ve baskın olarak otomatik sonucu tarafından yönetilen işlemler için geçerlidir (Parilli, 2008: 95).

Kontrollü işlemlerle ilgili zorluk, e-ticarette birlikte bir işletmenin şubeleriyle olan ilişkilerini belirlemekten kaynaklanmaktadır. Grup içerisinde yer alan bir şube, yukarıdaki başlıkta ele alındığı üzere, e-ticaretin kendisine sunduğu avantajlardan faydalanarak rahatlıkla bulunduğu yeri veya ana işletme ile olan ilişkisini gizleyebilir. Bu nedenle kontrollü işlemler için öngörülen metotların uygulanması zorlaşmaktadır.

4.4. E-Ticaretin Gayri Maddi Varlıkların Fiyatlandırılması Üzerindeki Etkisi

Gayri maddi varlıklar ticari varlıklar ve piyasa olmak üzere ikiye ayrılırlar. Ticari olanlar, malların üretimi ve hizmetlerin sunumuyla alakalı olan know-how gibi Ar-Ge'yle ilgili varlıklardır. Piyasa tipi olanlar ise ticaret unvanı, marka ve müşteri listesi gibi mal ve hizmetlerin ticari kullanımına yardımcı olan varlıklardır. Her iki varlık türünde de temel sorun, uygun karşılaştırılabilir fiyatı bulmanın zorluğundan kaynaklanan emsallere uygunluk ilkesini uygulamanın güçlüğüdür. Örneğin, entelektüel sermaye başka ürünle benzerlikten ziyade ilgili ürünün karakteristik özelliğiyle alakalıdır. Karşılaştırılabilir işlemi bulmadaki bu zorluk gayri maddi varlıkların lisans anlaşması, gayri maddi varlıkların peşin satışı, ürün fiyatında takasların veya paket fiyatların olması gibi nedenlerle, birçok yolla oluşabilmesi nedeniyle ortaya çıkmaktadır (UN, 2013: 18-19).

Emsal fiyat uygulamasını gayri maddi varlıkları içeren kontrollü işlemlere uygulamak iki nedenden dolayı güçtür. Bu nedenlerden birincisi, gayri maddi varlıkların karşılaştırılabilirlik noktasında özel bir karaktere sahip oluşudur. Bu durum işlemin gerçekleştiği zamanda benzer başka bir işlemi bulmanın zorluğu nedeniyle emsal fiyatı tespit etmenin güçlüğünden kaynaklanmaktadır. İkincisi ise, tamamıyla yasal bir işletme için aralarındaki ilişkilerden kaynaklanan nedenlerle, şubeler arasında emsal olmayan fiyatlar bazen (bağımsız işletmeler hiçbir planlama yapmazken) transfer amaçlı olarak düzenlenebilir (Li, 2001: 789). Bu ise çok uluslu işletmelerin transfer fiyatlandırmayı kötüye kullanmasına neden olmaktadır.

Gayri maddi varlıkların e-ticaret aracılığıyla, ilişkili işletmeler arasındaki transferi durumunda, uygun karşılaştırılmalarının yapılmasında sorunlar oluşabilir. Ürün ve pazarlanabilir maddi olmayan

varlıklar arasındaki ayırım e-ticarette ortadan kalkmış olabilir. Bu ise, geleneksel işlemlerden türeyen karşılaştırmaların yapılmasını zorlaştırabilir. E-ticaret pazarındaki gücünü dışarıya esneterek kurmaya çalışan ve ilk hamle avantajı olarak adlandırılan mal ve hizmetlerin müşterilere direkt sağlayıcılarının geleneksel ticarete tam olarak bir karşılığının olmaması diğer bir güçlüktür. Peştemallık belki de buna en yakın olanıdır (Desai, 2001: 16).

Soruna OECD'nin yaklaşımı ise, gayri maddi varlıkları içeren kontrollü işlemlerde, bu varlıkların karşılaştırılabilirliklerini bulmadaki ve işlemin yapıldığı zamandaki değerini belirlemedeki zorluktan dolayı, emsal fiyat ilkesinin uygulanmasının zor olduğu şeklindedir (OECD, 2010: 195-196). Bu nedenle OECD, transfer fiyatlandırma analizi yapılırken, gayri maddi varlıkların genel vergi konuları açısından, muhasebe tanımından ziyade bağımsız olan üçüncü tarafların karşılaştırılabilir durumlardaki davranışlarına bakılması gerektiğini ifade etmektedir. Ayrıca gayri maddi varlıkların pazar koşulları, pazarın büyüklüğü, rekabet seviyesi gibi durumların birbirinden ayrı değerlendirilmesi gerekir. İlişkili kişiler arasındaki gayri maddi hak işlemleri, gayri maddi hakkın kullanılması ve transferine göre iki ayrı durum olarak incelenmiştir. Birinci durumda, bir mal ya da hizmetin satılması sonucunda bu işlemin tarafları olan ilişkili kişilerden birinin veya karşılıklı olarak işleme konu olan gayri maddi hakkı kullanmalarına rağmen herhangi bir şekilde gayri maddi hak transferinin gerçekleşmediği durumlar incelenmiştir. İkinci kısımda ise, gayri maddi varlığın transfer edilmesi durumu incelenmiştir (www.pwc.com.tr). OECD'nin 2012 yılındaki, transfer fiyatlandırma rehberindeki gayri maddi varlıklar başlığını güncellemeye yönelik olarak hazırladığı taslak çalışmasında, bu varlıkların tanımlanması, nitelendirilmesi ve değerlendirilmesi gibi alanlarda farklılıklara gidilmeye çalışılmaktadır (Demirci, 2013: 29).

OECD yaklaşımının yanında birçok ülke, hem maddi hem de maddi olmayan varlıklarda uluslararası transfer fiyatlandırma standardı olarak emsallere uygunluk standardını kullanmaktadır. Hem ABD transfer fiyatlandırma vergi düzenlemeleri hem de OECD transfer fiyatlandırma rehberi ilgili taraf işlemlerinin gelir vergisi sonuçlarının emsallere uygunluk standardının uygulaması baz alınarak belirlenmesi konusunda aynı düşünmektedir. Bu bağlamda yetkililer emsal fiyatı tespit edebilmek için çeşitli yöntemler belirlemişlerdir. Fakat vergi amacıyla birlikte gayri maddi varlıkların değerini belirlemedeki geleneksel yöntemler (karşılaştırılabilir kontrolsüz fiyat veya yeniden satıştaki fiyat metodu gibi) karşılaştırılabilir işlemlere ulaşılabilirse veya nakit akışlarına ilişkin sağlıklı bilgi elde edilebilirse uygulama şansından söz edilebilir. Vergi planlayıcıları genellikle bu tarz bilgilere ulaşamayacağı için geleneksel değerlendirme metotları yeterli olamayacaktır. Vergi planlayıcılarının teknolojik bilginin değerini hesap edebilmek için farklı değerlendirme metotları bulmaları gerekmektedir (Murtuza ve Abdallah, 2006: 10).

Sonuç olarak gayri maddi varlıkların e-ticarete konu olması ve bu varlıkların benzerlerini bulmadaki zorluk vergilemeyi olumsuz yönde etkileyebilir. Örneğin, bir işletmenin ürettiği olduğu patent hakkını transfer fiyatlandırma amacıyla başka bir grup içi işletmeye satması durumunda, bu

işlemin emsallerden farklı olduğunu belirlemek diye bir durum sözkonusu olamaz. Çünkü bu patentin diğerlerinden farklı olduğu rahatlıkla ileri sürülebilir. Bu ve benzeri birçok gayri maddi varlığın e-ticaret aracılığıyla ve karmaşık bir yapıyla grup içinde el değiştirebilmesi karların aktarılabilmesine ve vergi idarelerinin işlerinin zorlaşmasına neden olabilir. Gayri maddi varlıkların e-ticaret aracılığıyla normal dışı fiyatlarla gurup içerisinde el değiştirmesi vergi idareleri için emsal fiyat uygulamasını zorlaştırmakta ve vergi gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır.

5. SONUÇ

Globalleşme, çok uluslu işletmelerin sayılarındaki artış, bilgi ve iletişim teknolojilerindeki ilerlemeler işletmelerin ekonomik faaliyetlerinin eskiden olduğundan daha farklı bir hal almasına neden olmuştur. Artık tek bir ülkede faaliyet gösteren ulusal işletmeler yerine birden çok ülkede faaliyet gösteren işletmeler ortaya çıkmıştır. Bu işletmelerin faaliyetlerini birden fazla ülkeye yaymasının altındaki temel düşünce her bir ülkedeki avantajlardan yararlanma isteğidir. Çok uluslu işletmelerin elde edebileceği avantajlarından bir diğeri de vergi ile ilgilidir. Bu işletmeler düşük vergili ülkelere yatırım yaparak daha az vergi yüküne katlanabildikleri gibi, transfer fiyatlandırma yolunu seçerek çok az bir maliyetle de vergi yüklerini azaltabilmektedir.

İşletmeler açısından transfer fiyatlandırma mekanizmasını kolaylaştıran, vergi idareleri açısından ise zorlaştıran önemli bir gelişme e-ticarettir. E-ticaret, gerek ülkelerin gerekse uluslararası örgütlerin geleneksel ticarete göre düzenlemiş oldukları transfer fiyatlandırma düzenlemelerini daha henüz tam anlamıyla hayata geçirmeden sekteye uğramıştır. Bu ticaretin transfer fiyatlandırma sorununa eklenmesi vergi idarelerini daha karmaşık ve çözülmesi zor bir problemle karşı karşıya bırakmıştır. Çünkü e-ticaret transfer fiyatlandırma işlemlerini kolaylaştırmakta, daha karmaşık ve anlaşılmaz hale getirmekte ve böylece vergi idarelerinin işi daha da zorlaşmaktadır.

E-ticaretin transfer fiyatlandırma konusunda yaratmış olduğu ilk sorun emsal fiyatın belirlenmesindeki güçlülüdür. E-ticaret, ticari işlemlerin doğasını değiştirmiş ve çok karmaşık hale getirmiştir. Şöyle ki, emsal fiyatın tespitinde kullanılan karşılaştırılabilirliği sağlamak adına tarafların belirlenmesi zorunlu iken, e-ticaret sayesinde muğlak hale gelmiş, bu ise vergi idareleri açısından tarafların tespitini çok zor hale getirmiştir. Bir işletmenin ilişkili olduğu kişilerdeki belirsizlik emsal fiyatların bulunmasını güçleştirmektedir. Diğer bir zorluk e-ticaretin doğasından kaynaklanmaktadır. E-ticarette işletmenin faaliyet yerlerinin tespit edilmesi, kullanılan sunucuların ve internet servis sağlayıcıların değişebilmesi nedeniyle çok zor hale gelmiştir. Geleneksel ticarete göre düzenlenmiş olan kontrollü işlemlerin tespitine ilişkin yöntemlerin ise e-ticarette uygulanması zorluk yaratmaktadır. Çünkü e-ticaretin doğası, bir işletmenin ilişki içerisinde olduğu diğer işletmeleri veya şubeleri bulmayı zorlaşmaktadır. Bu durumda grup içi ticaretin ortaya çıkarılması zor olmaktadır.

Sorun yaratan bir diğer etken de gayri maddi varlıkların ticarete konu olmasıdır. Bu varlıkların ticarete konu benzerlerini bulmak çok zordur. Çünkü her biri kendine has özellikler taşımaktadır. Bu

nedenle karşılaştırılabilir emsalleri bulmak imkansızlaşmaktadır. Bir işletmeye ait patent, know-how gibi fiziki değeri olmayan varlıklar işletmeler arasında yasal olarak alınıp satılabilmektedir. Buradaki sorunsu bu varlıklara biçilen fiyatların gerçeği yansıtmadığı; fakat bu fiyatların da benzerlerini bulmanın imkansızlığıdır. Bu şekilde işletmeler karlarını rahatlıkla istedikleri yere rahatça aktarabilmekte ve böylece vergi yüklerini azaltabilmektedirler.

Sonuç olarak e-ticaretin gelişmesi çok uluslu işletmelerin transfer fiyatlandırma yoluyla yapmış oldukları grup içi işlemlerin daha karmaşık, hızlı ve kolay hale gelmesini sağlamıştır. Çok uluslu işletmeler açısından olumlu olarak değerlendirilebilecek olan bu gelişmeler, vergi idareleri için olumsuz sonuçlar doğurmaktadır. E-ticaretle ilgili sorunlar henüz tam anlamıyla vergi sistemine yerleştirilmemiş olmasının yanı sıra ilave olarak e-ticaretin transfer fiyatlandırma ile birlikte kullanımı da vergi idarelerinin problemlerini arttırmıştır. E-ticaretin yasal ve teknik altyapısının düzenlenmesi transfer fiyatlandırmaya ilişkin düzenlemelerin tam anlamıyla uygulamaya geçirilmesi yönünde mevzuat değişikliği yapılmadığı takdirde e-ticaretin transfer fiyatlamaya olumsuz etkisi kaçınılmazdır. Bu nedenle, ülkelerin vergi gelirlerinin aşınması önlenmek isteniyorsa mevzuat ve teknik altyapıya ilişkin düzenlemeler öncelikli olmalıdır.

KAYNAKÇA

- Abdallah, Wagdy (2002a) “E Commerce and International Transfer Pricing of Tangible Goods and Intangible Assests In The Twenty –First Ceuntry“, *International Journal of Commerce & Management*, 12.3/4 : 104-121.
- Abdallah, Wagdy (2002b) “Global Transfer Pricing of Multinationals and E- Commerce In The Twenty –First Ceuntry“, *Multinational Business Review*, Fall: 62-72.
- Abdallah, Wadgy (2004) “How To Deal With Global Transfer Pricing Crisis?”, *New Accountant-USA Magazine*, 706, <http://www.newaccountantusa.com/> :1-5.
- Benk, Serkan (2002) “Globalleşmenin Vergi Sistemleri Üzerindeki Etkileri”, Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.
- Borkowski, Susan, C. (1997) “The Transfer Pricing Concerns of and Developing Countries”, *The International Journal of Accounting*, La Salle University: 321-336.
- Demirci, Abdulkadir (2013) “OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberini Güncelleme Çalışmalarına Yönelik Taslağın 30 Temmuz 2013 Tarihli Gözden Geçirilmiş Şekli”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 387: 29-35.
- Desai, Nistish M. (2001) “Impact of Transfer Pricing Regulations on E-Commerce”, at Federation House, New Delhi, on November 8-9: 1-35.

- Elliott, Jamie and Emmanuel, Clive (2000) “International Transfer Pricing: Searching for Patterns”, *European Management Journal*, 18: 216-222.
- Farschi, Seyyed, M. R., Gharib, Fariba and Ziyae Reza (2011) “Study of Security Issues on Traditional and New Generation of E-commerce Model”, *International Conference on Software and Computer Applications IPCSIT*, 9: 113-117.
- Güney, Selami ve Bozkurt, Ramazan (2011) “Türkiye’deki Transfer Fiyatlandırma Uygulamalarının Vergisel ve Diğer Faktörler Dikkate Alınarak İncelenmesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan: 149-166.
- Khurana, Ajeet (t.y.) “What is Ecommerce?”, <http://ecommerce.about.com/od/eCommerce-Basics/f/What-Is-Ecommerce.htm>, (10.04.2013).
- Li, Jinyan (2001) “Slicing the Digital Pie with a Traditional Knife –Effectiveness of Arm’s-Lenght Principle in the Age of E-commerce”, *Tax Note International*, 12 November: 775-808.
- Murtaza, Athar ve Abdallah, Wagdy M. (2006) “Transfer Pricing Strategies of Intangible Assets, E-Commerce and International Taxation of Multinationals”, *International Tax Journal*, Spring: 5-16.
- Mclure, Charles E. (1999) “The Taxation of Electronic Commerce: Background and Proposal”, Hoover Institution Stanford University, 4.
- Mclure, Charles E. (2001) “Taxation of Electronic Commerce in the European Union”, Paper prepared for The Hoover Institution, Stanford University, 12.
- OECD (2010) “OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”, Paris.
- Öz, Semih (2004) “Devletlerin Vergilendirme Yetkileri Sınırının E Ticaret Açısından Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, 147: 90-102.
- Pehlivan, Osman ve Öz, Ersan (2011) “Uluslararası Vergilendirme”, Trabzon, Derya Kitabevi.
- Parrilli, Davide M.(2008) “E-Commerce and Transfer Pricing - Some Selected Issues”, *Masaryk University Journal of Law and Technology*, 2, 83-97.
- Schwarz, Jonathan S. (1999) “Transfer Pricing and Electronic Commerce”, <http://www.jschwarz.demon.co.uk/jstransferpricing03.html#attm>, (28.11.2013).
- Sumay, Serdar (2009) “Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Dış Emsallerin Veri Tabanları Vasıtasıyla Tespiti”, *Vergide Gündem*, Nisan, http://www.vergidegundem.com/files/Nisan09_MAk1.pdf, (22.12.2013).

Unites Nations (2013) “Practical Manualon Transfer Pricing for Developing Countries”, Department of Economic & Social Affairs”, ST/ESA/347, NewYork.

WTO (1998) “Electronic Commerce and the Role of the WTO”, http://www.wto.org/english/news_e/pres98_e/pr96_e.htm, (15.12.2013).

PWC (2013), https://www.pwc.com.tr/tr_TR/TR/microsite/transfer-pricing/bultenler/assets/OECD_Gayri_Maddi_Varliklar_Bulteni.pdf, (01.09.2013).